

**Universidad Andina Simón Bolívar**

**Sede Ecuador**

**Área de Derecho**

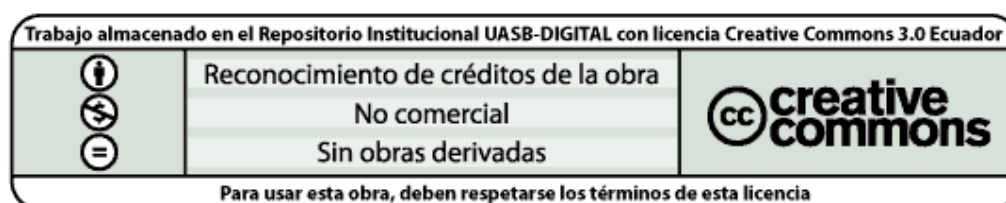
**Programa de Maestría en Planificación Tributaria y Fiscalidad  
Internacional**

**Análisis y perspectivas del régimen tributario ecuatoriano en  
materia de operaciones electrónicas con relación al impuesto a  
la renta de sociedades**

**Autor:** Segundo Alejandro Terán Cabezas

**Tutor:** César Montaña Galarza

**Quito, 2017**



## **CLÁUSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE TESIS**

Yo, Segundo Alejandro Terán Cabezas, autor de la tesis intitulada “Análisis y perspectivas del régimen tributario ecuatoriano en materia de operaciones electrónicas con relación al impuesto a la renta de sociedades” mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magister en Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional, en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.

2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.

3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha. ....

Firma: .....

## RESUMEN

La llamada nueva era digital ha rebasado la estructura jurídica e impositiva de los Estados dentro de una economía globalizada, que han visto con preocupación el menoscabo de sus recaudaciones e incluso el potencial fraude y evasión de impuestos, dada la dificultad de identificar a los intervinientes en un negocio ciberespacial, en un ámbito donde se desmaterializan los territorios fiscales, los bienes transferidos, los sujetos anónimos que negocian a través de un sitio virtual de la red, impidiendo de esta manera determinar con precisión el origen del hecho generador, identificación de los sujetos pasivos y finalmente el derecho al ejercicio de la potestad tributaria del estado.

Frente a la carencia de normativa expresa en el régimen tributario ecuatoriano sobre impuesto a la renta respecto a la realización de transacciones electrónicas, se abre un camino de investigación y análisis en torno a la complejidad de determinar su hecho generador efectivo, identificación de los contribuyentes, la localización de las transacciones tangibles o intangibles y fundamentalmente esclarecer el derecho de ejercicio de la potestad tributaria del Estado para gravar con impuesto a la renta a los ingresos originados en fuente o residencia dependiendo del grado de complejidad de las operaciones realizadas por las sociedades en el Ecuador y a la vez abre grandes retos a la Administración Tributaria para rediseñar el sistema impositivo actual frente a esta nueva problemática en orden a cuidar el interés del fisco.

A través del presente trabajo se pretende además, analizar el marco doctrinario y legal, así como documentos afines desarrollados a nivel local e internacional sobre el tratamiento de operaciones de comercio electrónico, identificar la normativa vigente y los avances preceptivos relacionados con el entorno de las actividades de comercio electrónico en el Ecuador y mediante la investigación de modelos fiscales relevantes de otros países, determinar elementos comparativos de análisis. Finalmente proponer lineamientos regulatorios de introducción y adaptación a nuestro régimen tributario con el fin de complementar la tributación del impuesto a la renta de sociedades en el Ecuador frente a operaciones de comercio electrónico basado en principios de neutralidad, equidad, flexibilidad, seguridad, eficiencia y no discriminación.

## **AGRADECIMIENTO**

Agradezco a Dios por sobre todas la cosas por las bendiciones y fortaleza recibidas cada día de mi existencia.

Mi gratitud al Dr. Cesar Montaña Galarza por su valiosa ayuda y guía magistral en el desarrollo y culminación exitosa de esta Tesis.

Mi agradecimiento a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador porque a ella me pertenezco y a sus destacados docentes por haberme impartido sus conocimientos.

Quito, Octubre de 2017

## **DEDICATORIA**

Este trabajo lo dedico especialmente a mi esposa Rosy, a mis hijos: Abigail, Emily y Martin por que han sido mi fuente de motivación y amor, por su comprensión y apoyo incondicional.

A mis queridos padres porque me forjaron con sus sabios consejos y sustento moral.

## Tabla de Contenido

Capítulo Primero.....	11
1. El comercio electrónico y su perspectiva fiscal: elementos fundamentales. 11	
1.1. Soberanía del Estado.....	11
1.2. Potestad tributaria .....	13
1.3. El criterio de fuente, residencia, domicilio y renta mundial .....	14
1.3.1. El principio de la fuente en el comercio electrónico .....	14
1.3.2. El principio de la residencia en el comercio electrónico .....	15
1.3.3. El domicilio como factor de vinculación .....	18
1.3.4. El principio de la renta mundial .....	20
1.4. El Establecimiento Permanente y el comercio electrónico.....	21
1.4.1. Concepto de establecimiento permanente .....	21
1.4.2. El lugar fijo de negocios.....	23
1.4.3. Actividad auxiliar o preparatoria.....	24
1.4.4. El agente.....	24
1.4.5. El comercio electrónico y el establecimiento permanente .....	26
1.5. Las corrientes de pensamiento en el mundo sobre los mecanismos de imposición al comercio electrónico. ....	28
1.5.1. El Informe del Tesoro de Estados Unidos.....	28
1.5.2. La OCDE y la Conferencia de Ottawa .....	31
1.5.3. El planteamiento del Bit Tax.....	34
1.5.4. Otro planteamiento: el caso Argentino.....	36
1.6. La calificación de las operaciones en la transferencia de bienes y servicios que usan medios electrónicos.....	37
1.6.1. Las regalías o cánones.....	43
1.6.2. El caso del know how .....	46
1.6.3. El caso de la franquicia .....	47
1.6.4. El caso de los programas informáticos o software .....	47
1.7. El problema de la deslocalización de las rentas.....	50
1.8. El comercio electrónico como potencial fuente de ingresos económicos y tributarios para contribuyentes y fisco. ....	52

1.9. La factibilidad y mecanismos para gravar con impuestos directos a las operaciones electrónicas.....	59
1.10. Adopción de políticas fiscales en base a los principios generales que fundamentan la imposición del comercio electrónico.....	66
1.11. Enfoque de las acciones desarrollados por la OCDE según el Informe Final BEPS 2015 .....	71
Capítulo Segundo .....	81
2. Régimen tributario ecuatoriano respecto a la imposición directa del comercio electrónico y el impuesto sobre la renta de sociedades. Una visión comparada.....	81
2.1. Antecedentes históricos del comercio electrónico.....	81
2.2. Evolución del comercio electrónico en el Ecuador .....	84
2.3. Normativa y regulaciones complementarias sobre el impuesto a la renta de las sociedades en el Ecuador con relación a operaciones de comercio electrónico. ...	87
2.4. Análisis sobre los aspectos esenciales del impuesto sobre la renta de sociedades y el comercio electrónico. Elementos comparados de derecho jurídico...	94
2.4.1. Hecho Generador del impuesto a la renta en transacciones electrónicas.....	95
2.4.2. Identificación del Sujeto Pasivo de impuesto a la renta en operaciones electrónicas.....	98
2.4.3. Reconocimiento del tipo de ingresos gravables en el comercio electrónico.....	105
2.4.4. Delimitación de la jurisdicción tributaria y Potestad Tributaria.....	111
Capítulo Tercero.....	119
3. Conclusiones y propuesta .....	119
3.1. Conclusiones .....	119
3.2. Propuesta de posibles soluciones a los problemas que generan las operaciones de comercio electrónico en el caso ecuatoriano .....	125

## **Índice de tablas y anexos**

### **Tablas**

Tabla 1. Datos históricos de usuarios de internet fijo por cada 100 habitantes .....	56
Tabla 2. Datos históricos de usuarios de internet móvil por cada 100 habitantes .....	56
Tabla 3. Usuarios del servicio de acceso a internet por cada 100 habitantes.....	56
Tabla 4. Conceptos y Porcentajes de Retención en pagos al Exterior de Intangibles .....	107

### **Anexos**

Anexo 1. Cuadro comparativo de elementos constitutivos del Establecimiento Permanente: OCDE, NU, CAN, LRTI.....	135
Anexo 2. Regalías: Art.12 Convenio Ecuador-Francia para evitar la doble imposición .....	140
Anexo 3. Convenios suscritos por Ecuador con otros países en referencia al Art.12 Regalías	141
Anexo 4. Nuevos modelos de negocios en la economía digital actual .....	144
Anexo 5. Análisis sobre los aspectos esenciales del impuesto sobre la renta de sociedades y el comercio electrónico. Una visión comparada.....	145



## **Introducción**

El cierre del siglo pasado y el advenimiento del nuevo siglo XXI trajeron consigo cambios fundamentales en el manejo de la transmisión de la información, pasando de la era analógica a la digital en donde se dieron grandes avances tecnológicos que evolucionaron el modo y la perspectiva de interactuar con nuestro entorno y que nos han llevado a un modo casi automático de percibir y ejecutar nuestras actividades cotidianas en todos los ámbitos de la economía, entre los que se ubica al comercio electrónico.

Las nuevas formas de hacer negocios a través del uso de redes informáticas han dejado al descubierto falencias y vacíos respecto del Derecho Tributario y han trastocado sus formas clásicas de legislar, estos hechos han provocado una preocupación a nivel internacional que hace varias décadas, a través de organismos internacionales pioneros como la OCDE fundado en 1961, iniciaron investigaciones sobre el impacto que estas operaciones electrónicas tendrían sobre las normas tributarias de imposición y control.

Desde entonces se han planteado varios pronunciamientos, actas, informes y directivas de aplicación para las legislaciones de los países que se han mantenido a la expectativa de crear nuevos tributos, modificar o adaptar sus normas tributarias actuales e introducirlas en sus respectivos sistemas tributarios de acuerdo a sus propias realidades socio-económicas y posicionamiento internacional.

Cuestiones como el establecimiento permanente y su transición a una figura de tipo virtual con presencia significativa tanto temporal como estacional, la propuesta de equiparar a una página web de un servidor como un EP tradicional, el tratamiento de calificación de este tipo de operaciones de acuerdo a su naturaleza y caracterización individual, movilidad de los agentes y deslocalización de las rentas del comercio electrónico, uso indiscriminado del régimen de precios de transferencia en transacciones electrónicas entre grupos relacionados al no disponer de comparables fiables de intangibles similares en mercados activos, entre otros temas han sido el punto de discusión de varios foros internacionales con la participación de gobiernos, corporaciones y grupos técnicos de alto nivel.

Por otro lado, la escasa producción de investigaciones y estudios sobre impuesto a la renta de sociedades en materia de operaciones electrónicas en el Ecuador, nos ha inspirado a iniciar con este trabajo que pretende entre otros los siguientes objetivos: a)

determinar el estado actual del régimen tributario ecuatoriano frente a operaciones de comercio electrónico, b) analizar el marco doctrinario y legal, así como documentos afines desarrollados a nivel local e internacional sobre el tratamiento de operaciones de comercio electrónico, c) identificar la normativa vigente y los avances preceptivos relacionados con el entorno de las actividades de comercio electrónico en el Ecuador y mediante la investigación de modelos fiscales relevantes de otros países, determinar elementos comparativos de análisis.

Con lo anteriormente expuesto, el presente trabajo de investigación adquiere una relevante importancia en el plano académico y social, puesto que frente a un posible vacío de la normativa local respecto del tratamiento tributario, en especial de los impuestos directos sobre comercio electrónico, con base a un completo estudio de legislación comparada se plantea aportar con directrices en el tratamiento de las transacciones telemáticas y su posible adaptabilidad a nuestra legislación tributaria, que armonicen con preceptos internacionales consensuados y debidamente calificados sobre experiencias de países tecnológicamente más desarrollados así como de aquellos organismos internacionales que han dedicado varios años a la investigación y análisis del vasto mundo económico, jurídico e impositivo del comercio electrónico.

Además esta tesis pretender alcanzar el interés del sector empresarial, académico, estatal, y societario en general, actores éstos, involucrados con la denominada *sociedad de la información*, puesto que si bien no representa el inicio de estos estudios, intenta con toda rigurosidad, abrir un camino de debate sobre el impacto socio económico, que por un lado persigue mejorar el volumen recaudatorio beneficioso para el erario estatal, pero por otro, busca el desarrollo pleno de este segmento que se encuentra en pleno auge y evolución.

## **Capítulo Primero**

### **1. El comercio electrónico y su perspectiva fiscal: elementos fundamentales**

El desarrollo de este capítulo de inicio pretende poner sobre la mesa de análisis todos los elementos cruciales que en su conjunto al final confluirán hacia la problemática del comercio electrónico, para cumplir con este cometido se pretende invocar el marco doctrinario más relevante sobre estos temas como lo constituye el estudio de la potestad de los Estados soberanos en su pretensión de gravar operaciones acaecidas por medio de la red y en donde entran en juego la aplicación de principios de fuente y residencia de otros Estados basándose en criterios de vinculación impositiva como lo constituye el establecimiento permanente y sus factores inherentes.

Es importante también distinguir las corrientes de pensamiento planteadas a nivel internacional con el objeto de visualizar posibles mecanismos de imposición, catalogar la naturaleza de las operaciones electrónicas de bienes y servicios cada vez más complejas e innovadoras y evaluar la potencial fuente de recursos que implica este importante sector de la economía frente a contribuyentes y fisco.

Además resulta vital asistir al estudio de los principios tributarios que revisten carácter universal y que rigen los sistemas tributarios internacionales para finalmente fundamentar políticas fiscales coherentes con los principios y normas de derecho tributario internacional.

#### **1.1. Soberanía del Estado**

Para desarrollar este tema, considero necesario reseñar los elementos primigenios del Estado, entre ellos: conglomerado social, circunscripción geográfica, ordenamiento jurídico, idiosincrasia cultural. Estos elementos cohesionados forman la estructura organizativa, la ordenación de un estado soberano que reside en el mandato democrático de una comunidad enmarcada en un territorio geográfico y que al final le otorga a dicho estamento el poder público, le delega su representatividad y por ende le adjudica su calidad de soberano. Por otro lado, el ordenamiento jurídico se basa en la Carta Suprema

o Constitución, en el caso ecuatoriano la Constitución de la República del Ecuador en su primer artículo menciona que:

El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, *soberano*, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada. La soberanía radica en el pueblo, cuya voluntad es el fundamento de la autoridad, y se ejerce a través de los órganos del poder público y de las formas de participación directa previstas en la Constitución. [...] <sup>1</sup>

José López Hernández en su aporte titulado: “Legalidad y legitimidad en la teoría del Estado” cita a Harold J. Laski, quien menciona: “El Estado moderno es una sociedad territorial dividida entre gobierno y súbditos, que ostenta, dentro de la zona física que tiene asignada, una supremacía sobre todas las otras instituciones. Es el depositario legal de la voluntad social”. <sup>2</sup>

Como bien se ha dicho, la soberanía nace de un mandato popular que le confiere legalidad y legitimidad a un Estado de Derecho que garantiza la seguridad jurídica de sus ciudadanos y estamentos subordinados pero a la vez tiene potestades supremas en ese territorio e inclusive puede compeler a sus ciudadanos a cumplir con determinadas prestaciones económicas (tributos) que coadyuven al cumplimiento de los objetivos del aparato estatal, entre ellos gestionar servicios básicos, salud, educación, fuentes de trabajo, obras de infraestructura y finalmente conseguir el bienestar de esa colectividad. Es por ello que los tributos representan herramienta eficaz de la política fiscal de un Estado y buscan generar fuentes sostenibles de ingresos para el presupuesto estatal.

Rodrigo Borja Cevallos en su obra “Enciclopedia de la Política”, refiriéndose a su análisis conceptual de soberanía expresa:

La palabra soberanía viene de *supremus*, en latín vulgar, que significa lo más elevado, lo supremo, lo inapelable. De modo que la noción de soberanía, referida al Estado, es la potestad que éste tiene para conducir sus pasos sin más condicionamiento que su propia voluntad. Sin embargo, como otros temas de la Ciencia Política, la soberanía ofrece también dificultades conceptuales. Los autores han propuesto a lo largo del tiempo las más disímiles definiciones, según los elementos que, en cada caso, consideraron como esenciales de la soberanía. Como todos los conceptos claves en el orden político, ella ha estado inevitablemente sometida a la visión ideológica. Lo cual explica, por ejemplo, la diferente noción que de ella tuvieron los adeptos de la monarquía absoluta o los devotos del nazifascismo en comparación con los partidarios de los regímenes democráticos. Lo que es común a tales definiciones permite decir que la soberanía es la facultad del Estado

---

<sup>1</sup> Constitución de la República del Ecuador, Pub. L. No. Registro Oficial 449 (2008).

<sup>2</sup> Juan Antonio Gómez García y otros, ed., *Legalidad y legitimidad en el estado contemporáneo* (Madrid: Dykinson, 2014), 114.

para auto-obligarse y auto-determinarse, esto es, conducirse sin obedecer a poderes ni autoridades ajenos a los suyos. En este sentido, el Estado está provisto de una potestad sustantiva, suprema, inapelable, irresistible y exclusiva que actúa y decide sobre su ser y modo de ordenación. Esta potestad no tiene su fuente en el exterior sino que es una potestad inmanente, que nace y se desenvuelve en el interior del Estado. La soberanía es, por tanto, una energía endógena. [...]³

Al colegir el sentido que la soberanía del Estado es suprema, exclusiva en el ámbito interno en sus relaciones o vínculos jurídicos con sus contribuyentes dentro de su jurisdicción, nos lleva al entendimiento que en la situación en que se produce movilidad transfronteriza de bienes, servicios y capitales hacia otros Estados revestidos de esa misma potestad endógena, el alcance de dicha potestad se ve limitada o cabe decir equilibrada en un contexto de economías globalizadas interactuantes en donde se origina la concurrencia y ejercicio pleno del derecho tributario internacional. Cabe concluir que el poder de un Estado para crear, modificar y extinguir impuestos es una consecuencia de su soberanía.

## **1.2. Potestad tributaria**

Es muy puntual la interpretación de José Vicente Troya quien manifiesta: “La potestad tributaria o de creación, distinta de la potestad de imposición o de aplicación, se regula en forma precisa. Según el Art.120 numeral 7 de la Constitución, compete a la Asamblea Nacional crear, modificar o suprimir tributos, sin perjuicio de las atribuciones que confiere a los organismos del régimen seccional autónomo”⁴, esto referido al poder interno del Estado a través de sus órganos competentes, lo que Borja llama “energía endógena”

Ahora bien, las potestades de varios Estados pueden coexistir, en tanto y cuanto, no se produzcan conflictos por la aplicación de diferentes criterios de atribución de potestad tributaria sobre hechos imposables de los sujetos intervinientes que ponen en juego la competencia tributaria de ambos estados soberanos. En tales casos, en que confluyen intereses fiscales contrapuestos dan origen al problema de la doble imposición, ante lo cual aparecen en escena los Convenios internacionales de doble imposición llamados CDIs, ya que para las actividades vinculadas a un territorio, las normas

---

³ Rodrigo Borja, *Enciclopedia de la política*, Cuarta edición (México, D.F: Fondo de Cultura Económica, 2012).

⁴ José Vicente Troya Jaramillo, *Manual de derecho tributario* (Quito, Ecuador: Cep.), 120.

tributarias son diseñadas para esa economía interna, sin embargo, cuando surgen diferentes criterios de atribución fiscal, las mismas pueden llegar a un punto en que ambos Estados se crean con el derecho de gravar las rentas de sus contribuyentes, por lo tanto se negocian acuerdos mediante la suscripción de Convenios –generalmente bilaterales – para evitar la doble imposición entre los estados involucrados en dicha dinámica, los cuales tienen un efecto jurídico supranacional y que precisamente restringen el poder tributario de los Estados.

### **1.3. El criterio de fuente, residencia, domicilio y renta mundial**

En el ámbito del comercio electrónico, la evidente deslocalización de las actividades, la desconocida procedencia y movilidad de los sujetos que realizan dichas transacciones, ocasiona uno de los principales problemas como es el de establecer el territorio en que se produce el hecho generador, ante lo cual históricamente se han debatido jurídicamente dos corrientes de criterio de sujeción fiscal esquematizadas y proyectadas para actividades económicas tradicionales no electrónicas: el uno el principio de la fuente y el otro de la residencia, con otra variable adicional como el establecimiento permanente que será tratado más adelante.

#### **1.3.1. El principio de la fuente en el comercio electrónico**

El criterio de fuente, origen o territorialidad, bajo el enfoque del vínculo jurídico entre Estado-contribuyente es real u objetivo y se fundamenta en el hecho económico que cualquier manifestación de riqueza, proveniente de ingresos por bienes o servicios que se produzcan dentro de un territorio soberano, se gravará en ese territorio sin perjuicio del domicilio, residencia o nacionalidad de los sujetos pasivos. César Montaña expone como criterio de fuente que: “La casi totalidad de los países en vía de desarrollo postulan y defienden el criterio de la fuente, según el cual deben gravarse los ingresos que se han obtenido en el territorio del país en donde se encuentra la fuente productora de esos ingresos. Los países menos desarrollados reciben capitales del exterior o inversión extranjera, en sus diferentes modalidades, y de allí surge su lógico interés en gravar las ganancias producidas en sus territorios por esos capitales.”<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> César Montaña G., «El Ecuador frente a los problemas de la doble imposición internacional» (1998), 70.

Siendo así podemos inferir que, el principio de la fuente impone la potestad tributaria en el territorio del Estado en donde se encuentra la fuente generadora de la renta, sea donde se produzca el bien, donde se preste el servicio o donde se hagan efectivos los derechos (pago de regalías, dividendos, etc.). Sin embargo no podemos superar este tema sin dejar de lado el enfoque del criterio de eficiencia económica relacionado con el concepto de fuente, para este propósito revisaremos los enunciados de Klaus Vogel, citado por Adolfo Atchabahian<sup>6</sup> quien dice: “La noción de eficiencia económica está basada sobre el supuesto de que la productividad será mayor cuando los factores causantes del ingreso se distribuyen de acuerdo con los mecanismos del mercado, sin interferencia pública alguna, y con el más alto grado de neutralidad posible, incluida la que pudiera ser ejercida por intermedio de la legislación tributaria”.

Sin embargo, es fácil deducir que ninguna ley tributaria va a ser totalmente neutral, siendo lo óptimo equilibrar un alto grado de neutralidad, como ejemplo que la imposición a los rendimientos de las inversiones directas del extranjero (donde intervienen factores de capital productivo) realizadas en el país de la fuente se les otorgue un tratamiento tributario igualitario como a las inversiones locales.

Por último, siendo el Ecuador un país importador de capitales y tecnología, sus criterios de potestad tributaria deberían basarse prioritariamente en el principio de la fuente, aunque a la claridad de los hechos, la manifestación casi utópica de la exclusividad de la fuente es impracticable debido a la influencia decidora y al establishment político-económico de los países más ricos frente a las economías emergentes y en desarrollo, pues los países industrializados por sus intereses económicos defienden el criterio de residencia.

### **1.3.2. El principio de la residencia en el comercio electrónico**

Al referirnos al principio de residencia de los contribuyentes, tiene que ver con una conexión del poder tributario de orden personal o subjetiva en virtud de la cual los contribuyentes se encuentran sujetos a imposición por su renta mundial, cabe aclarar ingresos obtenidos fuera del territorio jurídico del Estado, es decir prevalece la residencia del contribuyente con independencia del lugar donde se obtengan tales ingresos.

---

<sup>6</sup> Rubén Oscar Asorey et al., Tratado de derecho internacional tributario (Buenos Aires, Argentina: La Ley, 2013), 165.

Encontramos una definición bastante interesante sobre residencia en el “Manual de estadísticas monetarias y financieras” del Fondo Monetario Internacional<sup>7</sup>, en cuyo párrafo 51 señala que:

El concepto de residencia que se adopta en este manual no se basa en la nacionalidad ni en criterios jurídicos. Es más, las fronteras de un país reconocidas para fines políticos pueden no siempre ser adecuadas para fines económicos, y es necesario introducir el concepto de territorio económico de un país como zona geográfica a la cual se aplica el concepto de residencia. Se dice, entonces, que una unidad institucional es una unidad residente cuando tiene un centro de interés económico en el territorio económico del país en cuestión [...].

Más adelante en el párrafo 57 de dicho Manual continúa con el desarrollo del tema de la residencia y menciona que:

Las sociedades o cuasi sociedades tienen un centro de interés económico y son residentes de un país cuando tienen previsto producir en ese país cantidades significativas de bienes y servicios o ser propietarias de tierras y estructuras (que incluyan por lo menos un establecimiento de producción) durante un período indefinido o prolongado. Existen además otros criterios para establecer que una empresa tiene un centro de interés económico: un conjunto de cuentas en las que se registran las actividades productivas locales, prueba de que ha pagado impuestos sobre la renta al gobierno local, o una presencia física sustancial. Con base en estos criterios, muchas oficinas locales de importantes proyectos de construcción son residentes de la economía en la que están ubicadas. No obstante, si una empresa realiza en otro país actividades productivas que no cumplen con estos criterios, se considera que el resultado de estas actividades es una exportación de un bien o servicio desde la economía de origen de la empresa a la economía del otro país y, por lo tanto, representa una transacción internacional de bienes y servicios. Estos principios se aplican también a actividades financieras y de otra índole.

Como podemos observar en los párrafos anteriores se introducen conceptos que priorizan la perspectiva de sustancia económica antes que la jurídica para establecer vínculos del estatus de residencia, como lo es el denominado centro de intereses vitales de las sociedades en donde se preconiza la productividad continua de bienes y servicios, el factor de temporalidad y otros hechos que demuestren la interoperabilidad económica de estas unidades organizativas en el país donde éstas residen. En el Ecuador en diciembre de 2014, se promulgó la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal en Ecuador<sup>8</sup>, en donde también se introdujeron algunos de estos criterios

---

<sup>7</sup> International Monetary Fund, International Monetary Fund, y Statistics Department, Manual de Estadísticas Monetarias Y Financieras. (Washington, DC: Fondo Monetario Internacional, 2000), 9.

<sup>8</sup> Ecuador, «Ley Orgánica de incentivos a la producción y prevención del fraude fiscal», Pub. L. No. Suplemento del Registro Oficial 405 (2014).



como es el núcleo principal de actividades o intereses económicos, en lo pertinente a Sociedades se tipificaron los siguientes artículos:

Art. 4.2.- Residencia fiscal de sociedades.- Una sociedad tiene residencia fiscal en Ecuador cuando ha sido constituida o creada en territorio ecuatoriano, de conformidad con la legislación nacional.

Art. 4.3.- Residencia fiscal.- En los términos del presente Título, se entenderán indistintamente como residencia fiscal a los conceptos de domicilio y residencia del sujeto pasivo.

A la luz de esta reciente Ley modificatoria, no se profundiza mayormente en la residencia de sociedades como podría ser el tema de la sede de dirección efectiva (dígase del lugar desde donde se lleva el control, dirección y la toma de las decisiones estratégicas de gestión administrativas y financieras de una organización y sus sucursales), la misma que puede diferir del lugar del —domicilio social— el cual resulta susceptible de localización artificiosa para cualquier finalidad de planificación tributaria. Ahora bien, analizando el contenido de los convenios para evitar la doble tributación suscritos por el Ecuador con otros Estados, la mayoría de aquellos, con excepción del Convenio con la Comunidad Andina, en el artículo pertinente a “residencia” (4.1) señala: “A los efectos del presente Convenio se considera “una persona domiciliada en un Estado Contratante” o “residente de este Estado” a toda persona que en virtud de la Legislación de ese Estado está sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga [...] y su posterior artículo 4.3 que menciona: “Cuando, en virtud de lo dispuesto en el numeral 1, *una persona que no sea persona natural*, esté domiciliada y resida en ambos Estados Contratantes, se considerará domiciliada o residente en el Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva” [Énfasis añadido].

De acuerdo a lo anterior, podemos identificar una inconsistencia ya que en los Convenios existe una manifestación expresa alusiva a la sede de dirección de las sociedades, mientras que en la normativa tributaria se denota un vacío en su definición. Por otro lado, debemos determinar que si en el comercio tradicional se puede presentar dificultad al momento de establecer el lugar donde se encuentre la sede de dirección efectiva ya que una sociedad se puede constituir en un Estado por fines meramente económicas o comerciales, pero las decisiones esenciales para la organización se la puede tomar en otro Estado distinto; esta situación se puede agudizar en el ámbito del comercio electrónico donde un servidor ubicado deliberadamente —para fines fiscales— en

cualquier lugar podría caracterizar una unidad generadora de actividad económica, por lo que se necesita ampliar estos conceptos o acondicionarlos a la nueva economía.

### 1.3.3. El domicilio como factor de vinculación

El domicilio y la residencia suponen términos conceptualmente aproximados, sin embargo, a nivel etimológico y de semántica es necesario hacer ciertas precisiones. Según los autores Jesús Santa y Bárbara Rupérez<sup>9</sup> manifiestan que:

Ya en la lengua del Derecho romano, lengua de la que se deriva la palabra “domicilio”, se empleaba como término ordinario el de *domus*, -i para referirse a la vivienda o casa [...], es la que ya los propios romanos emplearon, mediante derivación, para dar lugar al término *domicilium*, o lugar de la propia vivienda o la casa en la que se vive (algo así como lo que hoy denominamos *dirección*, en el sentido precisamente de domicilio). Sin embargo, esta noción carecía de suficiente significado en Derecho, en la medida en que se puede vivir en diversos lugares, lo que explicó la carga histórica de referir el domicilio al lugar (vivienda habitual o residencia habitual) en que se vive o reside habitualmente por voluntad propia (*animus perpetuo commorandi*), criterio éste que más tarde pasaría a la glosa, en donde se destacó la trascendencia de la intención de permanencia o *animus manendi*.

[...] Por su parte, la residencia deriva etimológicamente de *residens*, -ntis, participio de presente activo del verbo latino *resideo* o residir, el cual deriva a su vez, del verbo *sideo* (sentarse, asentarse o estar sentado o asentado).

Como podemos distinguir, el domicilio lleva implícito elementos subjetivos como es la intencionalidad de permanecer o no en un determinado lugar, en tanto la residencia contiene características más objetivas que determinan la ubicación del residente dentro o fuera de un Estado, al tiempo que tal residencia admite uno o varios domicilios.

Por su parte, el domicilio fiscal es el lugar físico donde se desarrolla la actividad económica del contribuyente y generalmente las legislaciones tributarias de los Estados imponen a sus contribuyentes fijar y declarar dicho domicilio para fines del ejercicio de su potestad fiscal, fijación de deberes y obligaciones, notificaciones, requerimientos de control y recaudación de tributos.

Sin embargo este tema resulta discordante en el desarrollo del comercio electrónico ya que existe, por una parte, la indeterminación del domicilio de los sujetos intervinientes que hacen uso de sitios virtuales en la web; y por otro lado, la imposibilidad

---

<sup>9</sup> Jesús Santa y Bárbara Rupérez, «Residencia fiscal y domicilio fiscal: similitudes y diferencias entre ambos conceptos y sus respectivos regímenes jurídicos», 2003, n.º 36: 93-94, accedido 30 de enero de 2017, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=876193>.

de identificar y ubicar a sus obligados por parte de la administración tributaria, la cual carece de un marco jurídico eficaz en temas de negocios efectuados por internet.

Según el Código Tributario ecuatoriano<sup>10</sup>, en su art. 61 señala que: “Para todos los efectos tributarios se considera como domicilio de las personas jurídicas: 1. El lugar señalado en el contrato social o en los respectivos estatutos; y, 2. En defecto de lo anterior, el lugar en donde se ejerza cualquiera de sus actividades económicas o donde ocurriera el hecho generador”. Más adelante el artículo 63 determina que: “Personas domiciliadas en el exterior.- Las personas domiciliadas en el exterior, naturales *o jurídicas*, contribuyentes o responsables de tributos en el Ecuador, están obligadas a instituir representante y a fijar domicilio en el país, así como a comunicar tales particulares a la administración tributaria respectiva.” [Énfasis añadido].

Cabe complementar el tema con dos concordancias legales: por un lado el artículo 45 del Código Civil<sup>11</sup> ecuatoriano que dice: “El domicilio consiste en la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella”. Y por otro, el artículo 4 de la Ley de Compañías<sup>12</sup> que manifiesta: “El domicilio de la compañía estará en el lugar que se determine en el contrato constitutivo de la misma. Si las compañías tuvieran sucursales o establecimientos administrados por un factor, los lugares en que funcionen éstas o éstos se considerarán como domicilio de tales compañías para los efectos judiciales o extrajudiciales derivados de los actos o contratos realizados por los mismos.”

Como podemos analizar de acuerdo a nuestra normativa, se considera residencia habitual el lugar que se especifique en el estatuto social o documentos legales de constitución de la Sociedad y en su defecto, el lugar donde se lleven a cabo actividades productivas de facto; igualmente, las sociedades extranjeras están obligadas a fijar domicilio y estar debidamente representadas, con lo cual las Sociedades establecidas en Ecuador quedarían identificadas para fines impositivos.

---

<sup>10</sup> Ecuador, Código Tributario, Pub. L. No. Registro Oficial Suplemento 38 (2005) Capítulo VIII: Del Domicilio Tributario.

<sup>11</sup> Ecuador, «Código Civil, Registro Oficial Suplemento 46», Pub. L. No. Registro Oficial Suplemento 46 (2005) Registro Oficial Suplemento 46.

<sup>12</sup> Ecuador, «Ley de Compañías», Pub. L. No. Registro Oficial 312 (2009).

#### **1.3.4. El principio de la renta mundial**

El estatus actual de la legislación de Latinoamérica revela que existe un tipo de amalgama jurídica al momento de aplicar los criterios de sujeción por parte de la mayoría de las administraciones tributarias, que por un lado propugnan el gravamen de las rentas en aquel territorio en donde se localiza la fuente generadora de ingresos o de cualquier manifestación de riqueza sujeta a imposición (rentas o patrimonio), pero por otro lado, también demandan el gravamen a los ingresos de sus residentes locales y extranjeros por las rentas extra territoriales, a eso se denomina renta mundial.

Debemos discernir la necesidad de delimitar las normas de localización o vinculación de tipo formal sobre aquellas rentas producidas en un determinado Estado, ante las cuales dicho Estado puede ejercer toda su autoridad tributaria; de igual manera, las normas sustanciales que se ocupan del tratamiento tributario de las distintas categorías de rentas calificadas como imponibles dentro del ámbito de competencia de las primeras.

Pero a partir de aquello, es precisamente donde se presenta la mayor dificultad al tratar de identificar los hechos imponibles de actividades generadas en internet o específicamente en el comercio electrónico, por un lado debido a la desmaterialización de los bienes intangibles y servicios ofrecidos a través de las redes informáticas; y por otro, como ya se había mencionado en párrafos anteriores por la movilidad y anonimato de los sujetos que operan estas transacciones conectados a través de redes informáticas usando el TCP/IP<sup>13</sup> por sus siglas en inglés, esto sumado a las mismas normativas internas referentes al sigilo y protección de datos de las personas que realizan operaciones económicas a través del internet.

Lo anteriormente dicho, ocasiona que los principios y criterios convencionales de sujeción basados en la residencia de los contribuyentes o en la fuente de las rentas resulten ambiguos en un nuevo esquema que requiere identificación, imposición y control tributario sobre operaciones telemáticas e indudablemente representa un reto para todas las administraciones tributarias involucradas en este tipo globalizado de comercio electrónico; y más aún, ante el vertiginoso crecimiento de la economía digital.

---

<sup>13</sup> Protocolo de control de transmisión/protocolo de internet

## **1.4. El Establecimiento Permanente y el comercio electrónico**

### **1.4.1. Concepto de establecimiento permanente**

El concepto de *establecimiento permanente* es elemento esencial en la determinación del derecho tributario internacional de los Estados bajo tratados o convenios de doble tributación, que tienen por objeto gravar los beneficios empresariales de las sociedades extranjeras que establecen un nexo jurídico-económico con el Estado donde residen habitualmente a través de un “establecimiento permanente” (EP).

Es decir, la actividad económica generadora de rentas de un residente extranjero puede ser sujeta a gravamen, bajo normativa tributaria de ese Estado, en iguales condiciones a las que son sometidos las personas jurídicas residentes de ese Estado o sus contribuyentes nacionales, lo cual dicho sea de paso, les permite sustraer sus gastos deducibles y aun beneficiarse de los incentivos y exoneraciones dispuestas para sus locales.

Catalina García Vizcaíno quien cita a Héctor Villegas, define al establecimiento permanente, “Se entiende por este tipo de establecimiento al emplazamiento o instalación que sirve para el ejercicio de actividad económica en un país por parte del propietario que está domiciliado o ubicado en el extranjero” (v.gr., las sucursales, agencias, oficinas, talleres, etc.)”.<sup>14</sup>

Por su parte Rafael Oliver menciona que, “El establecimiento permanente (EP) es la explotación económica vinculada al territorio de un Estado (Estado de la fuente), pero jurídicamente no autónoma y dependiente de una persona o entidad residente en otro Estado (Estado de residencia).” Y continúa su análisis exponiendo, “[...] En definitiva, se puede concluir que cuando un no residente opera a través de un EP, el Estado en que está situado dicho EP puede gravar la renta obtenida a través del mismo. Por consiguiente, la existencia de un EP habilita al Estado de la fuente para gravar la renta imputable a tal EP. En estos casos, el EP se equipara a un residente, de forma que el país en el que se encuentra el EP debe permitir la deducción de los gastos que serían deducibles para un residente.”<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup> Catalina García Vizcaíno, *Derecho tributario: consideraciones económicas y jurídicas: análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia* (Buenos Aires: Depalma, 1996), 204.

<sup>15</sup> Rafael Oliver Cuello, *Internet y tributos* ([Barcelona: J.M. Bosch, 2012), 24-26.

El análisis que realizan los autores Hortalà, Roccatagliata y Valente resulta interesante desde la perspectiva doctrinaria sobre atribución de las rentas al establecimiento permanente e indican que hay dos modalidades:

El principio de la *fuerza de atracción global* atribuye al establecimiento permanente todas las rentas obtenidas por la empresa no residente que hayan sido localizadas en el territorio del Estado en el que opera dicha sucursal, quedando por tanto sometidos al régimen impositivo previsto para las rentas empresariales. La aplicación de este principio se justifica por el hecho de que el establecimiento permanente tiene una fuerza de penetración económica tal que cabe equipararla con la que detentan las empresas que desarrollan en ese país una actividad en calidad de residentes.

El principio de la *fuerza de atracción modificada* prevé una distinción entre las rentas que derivan efectiva y directamente del ejercicio de la actividad de empresa y que por tanto son autónomamente calificables a efectos de su localización y atribución, y las rentas que no derivan (efectiva y directamente) del ejercicio de la actividad empresarial y demandan, por tanto, una calificación autónoma a efectos de su localización y sometimiento a imposición.<sup>16</sup>

Justamente la legislación ecuatoriana sustenta su vinculación jurídica-económica en el primer criterio de fuerza de atracción global, puesto que somete a su régimen impositivo el total de las rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente, de acuerdo al capítulo referente a ingresos de fuente ecuatoriana según el art. 8, numeral 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo 9 de su Reglamento de aplicación. Otra posición sobre establecimiento permanente es la del autor Fernando Serrano, quien refiriéndose a la calificación de un EP español considera que:

La posición española en materia de establecimiento permanente (en línea con la posición adoptada por Portugal) llevaría a considerar su existencia en todos aquellos países donde la empresa realice efectivamente operaciones de comercio electrónico, entendiendo como el lugar *donde se realizan efectivamente* aquéllas es el correspondiente a la residencia habitual del adquirente de los bienes o el beneficiario de los servicios. La clave, por tanto, siguiendo esta posición, no radicaría en la permanencia física continuada de la actividad comercial en un Estado, sino que se entienda que se opera económicamente en ese Estado de forma regular, continuada y estable en el tiempo, cuando se supere un volumen mínimo de operaciones durante un año y se cumplan determinados requisitos de vinculación (por ejemplo, la posibilidad de cerrar la operación comercial en la Red, utilización de publicidad específicamente dirigida a un colectivo objetivo específico, la contratación de servicios posventa, la aceptación o pertenencia a movimientos institucionales nacionales, la tenencia o alquiler de depósitos de mercancías y la

---

56. <sup>16</sup> Joan Hortalà i Vallvé et al., *La fiscalidad del comercio electrónico* (Valencia: CISS, 2000), 155-

vinculación estable con instituciones financieras y empresas de mensajería o paquetería para la realización de sus operaciones.<sup>17</sup>

Lo anteriormente dicho nos da indicios que el criterio de establecimiento permanente en el comercio electrónico, no requiere necesariamente, o mejor dicho absolutamente, de un lugar físico permanente de operaciones sino más bien su configuración sería el corolario del cumplimiento de varios requisitos ejemplificados en el párrafo anterior.

Por su parte César Montaña, se refiere a ciertas características funcionales del establecimiento permanente y menciona que:

Funge como criterio definidor —aunque siempre provisional— para permitir, en determinadas circunstancias, la imposición de la actividad de empresa en el lugar en el que se produce la renta (Estado de la fuente). Sirve para evitar las dobles imposiciones respecto de los beneficios empresariales (EP material) o del trabajo autónomo (EP personal); por un lado permite que el Estado de la fuente someta a gravamen al contribuyente por los ingresos obtenidos en el territorio, mientras que, por el otro, el Estado de la residencia restringe su poder tributario sobre esas rentas.<sup>18</sup>

#### **1.4.2. El lugar fijo de negocios**

Hortalà i Vallvé muy acertadamente sintetiza que, “En definitiva para la OCDE la web por sí sola no es constitutiva de establecimiento permanente dado que es intangible, mientras que el servidor sí lo es, siempre que reúna el requisito de fijeza. Por otra parte, los equipos totalmente automatizados reúnen los requisitos para ser establecimiento permanente, no siendo necesaria la presencia física del personal de la empresa”<sup>19</sup>

Sin embargo, al examinar el término fijeza, más allá de una ubicación física se prioriza su temporalidad, es decir que el servidor esté ubicado en un lugar fijo durante un período indefinido o al menos suficientemente amplio para que se dé la configuración de establecimiento permanente.

Lo anteriormente señalado se corrobora con lo mencionado por Rubén Asorey, quien afirma que: “El servidor tendrá aptitud para ser un EP si acredita las siguientes

---

<sup>17</sup> Fernando Serrano Antón, ed., *Fiscalidad internacional*, 4a ed (Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2010), 929.

<sup>18</sup> César Montaña Galarza, *Manual de derecho tributario internacional* (Quito Ecuador: Corporación Editora Nacional, 2006).

<sup>19</sup> Hortalà, “La fiscalidad directa”, 164.

condiciones: a) lugar fijo por tiempo determinado; b) No realiza exclusivamente actividad preparatoria o auxiliar c) El usuario dispone del servidor y lo opera él mismo”.<sup>20</sup>

#### **1.4.3. Actividad auxiliar o preparatoria**

Por otro lado, se da valor significativo al desarrollo de la actividad económica esencial, es decir que esté relacionado con la gestión primaria constitutiva de la sociedad no residente y que no representen prácticas empresariales de tipo auxiliar o accesorio, la misma OCDE en sus comentarios ejemplifica un listado no exhaustivo de posibles actividades que podrían ser consideradas preparatorias, entre ellas: la sola publicidad y promoción de los productos o servicios, que el equipo informático y su software sirvan solamente de enlace de comunicación entre proveedores y clientes, recolección de información para las empresas, transmisión de información usando tales servidores, etc.

Luego si examinamos el tema del factor humano, cabe señalar que la OCDE resta importancia a que los equipos informáticos con los cuales se desarrolla el negocio electrónico, sean operados o mantenidos por personal que trabaje para la empresa y se sitúen físicamente en paralelo con dichos equipos, para lo cual se argumenta que no es necesaria la presencia de personal para configurar un EP, sino la sola explotación de los computadores que se manejan desde cualquier lugar remoto de residencia del operador; aunque siendo crítico en este punto, es menos que probable que cualquier dispositivo por más tecnificación que posea, no requiera de la intervención y control humano, por lo que desde mi perspectiva, la presencia humana sería un elemento adicional coadyuvante a la conformación de un establecimiento permanente conjuntamente con los equipos.

#### **1.4.4. El agente**

No menos importante es señalar sobre la intervención de un intermediario comercial de la empresa extranjera en el otro Estado, como lo es el llamado agente a quien se le haya otorgado el poder de – contractualmente – obligar o representar al residente no extranjero en el territorio de la fuente, se trata de un nexo de carácter personal antes que material y que vincula directamente al agente con la empresa extranjera.

---

<sup>20</sup> Victor Uckmar, *Curso de derecho tributario internacional* (Bogotá, Colombia: Editorial Temis, 2003), 554 Cap. XXXIV El impacto del cibercomercio en los principios fiscales y en la libertad de comercio.



En el típico caso del ISP por sus siglas en inglés *Internet Service Provider* (proveedor del servicio de internet), éste realiza sus actividades relacionadas con aprovisionamiento del servicio de internet, posiblemente a varios clientes usando el mismo o varios servidores, por lo que es casi exigua la posibilidad que un PSI sea considerado agente, a menos que, dicho sujeto haya sido contratado exclusivamente por la empresa no residente, con el fin de controlar y desarrollar a través de su servicio, las actividades económicas esenciales de la sociedad extranjera, como podemos ver el quid del asunto en el tema “agente” reside en su dependencia o no con relación al no residente para barajar la posibilidad de imputar imposición con características de establecimiento permanente.

Antes de pasar a analizar el EP en el ámbito del comercio electrónico y sus posibles efectos, considero que es necesario e ineludible exponer los elementos y características que se delinean en el planteamiento del establecimiento permanente que fue estructurado para un tipo de comercio tradicional donde las negociaciones se las realizaba corpóreamente con la intervención del elemento humano e infraestructuras físicas para entrega de productos también físicos, para cumplir con este cometido, se presenta en el Anexo 1<sup>21</sup> un cuadro comparativo de las premisas sobre establecimiento permanente estipulado tanto en el modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE (MCOCDE), el de las Naciones Unidas (CMNU), el de la Comunidad Andina (Decisión 578) y finalmente el que consta en el Reglamento de aplicación de la Ley de Régimen Tributario del Ecuador.

De esta comparación se evalúa que dentro de las características de configuración de establecimiento permanente tradicional existen ciertas diferencias entre los postulados de los Organismos Internacionales y nuestra normativa interna, por ejemplo el listado positivo de establecimiento permanente en nuestro Reglamento tributario<sup>22</sup> es más amplio y ejemplificativo, adiciona los términos: bienes inmuebles y cualquier instalación análoga, almacenes de depósitos de mercaderías de carácter no auxiliar, y lo más importante, incorpora el concepto de oficina donde se desarrolle consultoría técnica,

---

<sup>21</sup> Véase Anexo 1. Cuadro comparativo de elementos constitutivos del Establecimiento Permanente: OCDE, NU, CAN, LRTI

<sup>22</sup> Ecuador, «Reglamento para aplicación Ley de régimen tributario Interno», Pub. L. No. Registro Oficial Suplemento 209, Decreto 374 (2010), Art.9.

financiera o de cualquier otra naturaleza y la prestación de servicios de espectáculo público ejercidas por personas naturales extranjeras, todo esto con el fin de ampliar los hechos imponibles que acaecen en el territorio de la fuente.

Al contrario, el modelo de la OCDE y de las Naciones Unidas plantean una lista negativa o taxativa más amplia, la misma intenta restringir situaciones de imposición de las rentas producidas por extranjeros en el territorio de la fuente. Por otro lado, al referirse al factor temporal de ejecución de un proyecto en curso, obviamente para la OCDE que representa el interés y preocupación de los países denominados del primer mundo considera que para que una obra en curso sea considerada un EP debe permanecer in situ al menos doce meses, esto responde justamente a que mientras más largo sea este período, el Estado de la fuente en donde se localizan esos proyectos no tendría potestad tributaria para gravar las rentas obtenidas por su explotación, sino hasta después de cumplir con ese plazo. Lo contrario, buscan realizar los llamados países en vías de desarrollo que se interesan por que dicho término sea menor (seis meses en adelante) para posibilitar la tributación de los ingresos de estos establecimientos, tal como se establece en la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, de igual manera que lo estipula nuestra legislación.

#### **1.4.5. El comercio electrónico y el establecimiento permanente**

Debemos reconocer que se llevan a cabo dos tipos distintos de comercio electrónico, uno de tipo directo, en donde generalmente se transan bienes inmateriales cuya cesión se realiza por vía telemática, en donde acontece un proceso que empieza con una orden o pedido, se perfecciona con un contrato electrónico, posteriormente se efectúa el pago y la entrega o descarga del intangible íntegramente “on line” (por ejemplo: uso de licencias de software, música, libros digitales, etc., y se realiza el pago principalmente mediante tarjetas de crédito o dinero electrónico). La segunda modalidad se refiere, en cambio, al comercio electrónico indirecto (off line), donde la fase previa de contratación telemática es integrada con la entrega de un bien material por los canales ordinarios de correspondencia, cabe decir que en este tipo de transacciones existe la publicación de catálogos de productos y servicios con sus respectivos precios o con hipervínculos de contacto para su negociación y posterior entrega a través de correos rápidos o directamente por intermedio de almacenes u oficinas comerciales.

En donde se presenta la mayor dificultad de identificación de los agentes económicos participantes en estas transacciones electrónicas indudablemente es en el comercio en línea donde se cierra el círculo de negociación electrónica por medio de la web, puesto que se usan sitios virtuales alojados en servidores (más aún en servidores espejo) de difícil rastreo geográfico ubicados en distintos Estados o lo suficientemente móviles para que un determinado Estado imponga con eficacia su atribución impositiva.

En la actualidad todavía se cuestiona si un servidor (hardware de un computador) y una página web (software y datos) son elementos considerados “fijos” dentro de la acepción de establecimiento permanente con fines de una pretensión impositiva. En la versión de Julio de 2010 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE<sup>23</sup>, en los comentarios al artículo 5 sobre el establecimiento permanente se refiere específicamente al tema del comercio electrónico desde el párrafo 42.1 al 42.10 y básicamente desarrolla los siguientes temas capitales:

1. Distinción entre un equipo informático y el software o aplicativos informáticos que reúnan ciertas características de EP, como el que dichos equipos sean de propiedad y de uso exclusivo del sujeto no residente.
2. Relevancia del factor estacional sobre el factor de localización física para el presupuesto de un “lugar fijo de negocio.”
3. Enfoque e importancia de la actividad esencial económica del establecimiento y no meramente auxiliar o preparatoria.
4. Desestimación de la intervención del elemento humano para llevar a cabo actividades económicas relevantes mediante el uso de servidores como elemento definidor de un EP.
5. Condiciones en las que un proveedor de servicio de internet PSI no es considerado como agente dependiente.

Los puntos detallados en el párrafo anterior sintetizan los elementos constitutivos del establecimiento permanente en el comercio electrónico pero que hasta la actualidad no han sido totalmente dilucidados.

---

<sup>23</sup> Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (París, Francia) y Comité de Asuntos Fiscales, *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio: versión abreviada, 22 de julio de 2010* ([Madrid]: Instituto de Estudios Fiscales, 2011).

### **1.5. Las corrientes de pensamiento en el mundo sobre los mecanismos de imposición al comercio electrónico.**

La problemática que el comercio electrónico plantea – con todos sus avances tecnológicos implícitos – es aquella limitación a la que quedan expuestas las actuales estructuras impositivas de los sistemas tributarios nacionales y su probable gestión ineficaz ante este nuevo modelo que ha rebasado sus normas tradicionales de legislar.

A decir de Domingo Carbajo Vasco: “El comercio electrónico no hace sino reflejar y agudizar las contradicciones entre un sistema tributario centrado en la soberanía nacional y unos objetos imponibles, crecientemente móviles, deslocalizados y con una perspectiva de funcionamiento internacional; por ello, hablar del marco tributario en el que se desenvuelve el comercio electrónico es, en el fondo, discutir sobre la incidencia de la globalización económica, alentada e impulsada por las TICs, en la Hacienda Pública.”<sup>24</sup>

Los antecedentes históricos que han sido abordados por la generalidad de autores de derecho internacional tributario, con relación a la doctrina imperante sobre las corrientes de pensamiento de los modelos de fiscalidad que podrían regular al *e-commerce*, coinciden y se fundamentan principalmente en el enunciado norteamericano a través de la “Internet Freedom Act” del año 1998, el planteamiento primigenio canadiense sobre el “bit tax”; y, en los Informes de las investigaciones y mesas de trabajo realizadas principalmente por la OCDE. Con base a lo anterior, desarrollaremos los postulados más destacados que significan un punto de partida para abordar este tema.

#### **1.5.1. El Informe del Tesoro de Estados Unidos**

En el caso de los Estados Unidos podemos mencionar que su Departamento del Tesoro de Políticas Fiscales en noviembre de 1996 publicó un documento de discusión en el que se establecían los criterios de adaptación de los principios tributarios al nuevo esquema del comercio electrónico. Así menciona que para que estas nuevas tecnologías no se obstaculicen, el desarrollo de políticas tributarias en esta área debería estar guiado por el principio de la neutralidad. La neutralidad rechaza la imposición de impuestos

---

<sup>24</sup> Domingo Carbajo, «Fiscalidad y comercio electrónico: Impacto de las TIC y de la globalización. El Estado de la cuestión.», *Economía Industrial*, 2001, 60.

nuevos o adicionales en transacciones electrónicas, en su lugar simplemente requiere que el tratamiento del sistema tributario sea igual para ingresos similares, independientemente de si éstos son obtenidos a través de medios electrónicos o a través de canales de comercio tradicionales.<sup>25</sup>.

Por otro lado menciona la posible tendencia a reducir la importancia de los conceptos tradicionales de renta basados en la fuente, hacia una mayor aplicación de tributación basado en residencia sobre operaciones electrónicas. Esto resulta coherente desde la perspectiva de los países desarrollados exportadores de tecnología a quienes les interesa que el gravamen sobre rentas provenientes de la transmisión de transacciones electrónicas sea en el territorio de los prestadores de tales servicios (el país de residencia representa la ubicación donde se suscita la actividad económica que produce la renta) y no en el Estado de los prestatarios, consumidores o usuarios de dichos servicios.

Además el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos considera que los principios tributarios existentes son lo suficientemente flexibles y adecuados para adaptarlos al nuevo esquema que plantea el desarrollo y globalización tecnológica. En este documento se esbozaron importantes planteamientos que las administraciones tributarias tendrán que considerar en sus políticas fiscales y de administración, entre ellos: concepto y clasificación de algunas rentas provenientes del comercio electrónico, categorización de los asuntos relacionados como: el dinero electrónico, sistemas contables y no contables, sigilo bancario, la verificación de la identidad de los agentes económicos, mantenimiento de registros y verificación de transacciones, desintermediación y reporte de la información, colaboración global, entre los más destacables.

Posteriormente en el año 1997, a través del “Marco de referencia para el comercio electrónico global” (Framework for global electronic commerce)<sup>26</sup>, los Estados Unidos de Norteamérica mencionan que, abogarán ante la Organización Mundial del Comercio OMC y otros organismos internacionales relacionados, para que el entorno del comercio electrónico se declare libre de impuestos en el envío de productos o servicios; así mismo, consideran que no deben ser creados nuevos impuestos y que la tributación del comercio

---

<sup>25</sup> United States Department of the Treasury, Office of Tax Policy, «Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce», 1996, 1, <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/internet.pdf>.

<sup>26</sup> Traducción no autorizada: «A Framework for Global Electronic Commerce», accedido 27 de septiembre de 2016, <https://www.w3.org/TR/NOTE-framework-970706>.

electrónico debe ser coherente con los principios establecidos para la tributación internacional, deben evitarse impuestos locales inconsistentes y más aún la doble imposición y buscar la simplicidad administrativa. Básicamente dicho documento establece tres subgrupos principales y comprende nueve temas estratégicos:

1. Cuestiones financieras
  - Impuestos y aranceles
  - Pagos electrónicos
2. Temas legales
  - “Código Único de Comercio” para el comercio electrónico
  - Protección de la propiedad intelectual
  - Confidencialidad
  - Seguridad
3. Temas de acceso al mercado
  - Infraestructura de telecomunicaciones y tecnología informática
  - Contenido de la materia
  - Normas técnicas

Los documentos antes mencionados derivaron en el planteamiento del “Internet Tax Freedom Act” elaborada en el año 1998<sup>27</sup>, cuyo contenido promulga tres años de moratoria previniendo a las autoridades estatales y federales de Estados Unidos de: 1) crear nuevos impuestos al servicio de acceso a internet, entendiéndose como tal al “servicio que permite a los usuarios acceder al contenido, información, correo electrónico y otros servicios que se ofrecen a través de internet [...]” y, 2) gravar de impuestos múltiples o discriminatorios al comercio electrónico, hasta tanto una Comisión consultiva de alto nivel está encargada de elaborar recomendaciones en este ámbito. Este documento también incluye una cláusula de exención para aquellos Estados que hasta antes de Octubre de 1998 hayan gravado impuestos al acceso a internet para que continúen aplicando dicha imposición.

De inicio la moratoria se planteó para tres años (1999-2001), sin embargo la misma se ha prorrogado por cinco veces, la última ampliación se dio en el Congreso No. 114 del

---

<sup>27</sup> Traducción no autorizada: Ron Wyden, «Text - S.442 - 105th Congress (1997-1998): Internet Tax Freedom Act», legislation, 27 de octubre de 1998, <https://www.congress.gov/bill/105th-congress/senate-bill/442/text>.

ITFA<sup>28</sup> (internet tax freedom act) hasta diciembre del 2015 y se prevé una posible extensión permanente de la moratoria sobre los impuestos de acceso a internet, al tiempo que se advierte la viabilidad para que la cláusula de exención expire ya que cada vez son menos los Estados de la nación norteamericana que gravan las actividades de comercio electrónico. No obstante, los defensores de la moratoria consideran que la dispensa de impuestos al comercio electrónico posibilitará el incremento de usuarios que tienen acceso a internet, fortalecerá dichas actividades y reducirá la carga fiscal para las empresas. En el lado antagónico, los opositores sostienen que hay un trato desigual de gravamen fiscal para servicios similares ofrecidos por otros medios, que sus efectos impactarán en los ingresos de los Estados y que dicha ley resulta una intromisión a la autonomía de los Estados Federales quienes regulan sus propias leyes locales.

### **1.5.2. La OCDE y la Conferencia de Ottawa**

Como hemos analizado en la década de los 90, la comunidad jurídica internacional, encabezada por los países del primer mundo e impulsados por el incontenible avance tecnológico y crecimiento de la economía digital, iniciaron un ambicioso plan de investigación para lo cual plantearon agendas de acción conducentes a identificar las posibles soluciones a los retos proyectados por el comercio electrónico.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, organizó la Conferencia Eliminación de barreras al comercio electrónico mundial, realizada en Turku-Finlandia en 1997 en donde representantes de gobiernos y empresas debatieron sobre los desafíos de la nueva era digital a los sistemas tributarios.

Ese congreso fue la antesala de la Conferencia de Ottawa de 1998 denominada: “Un mundo sin fronteras – Identificación del potencial del comercio electrónico”, y con motivo de éste se presentó el Informe Electronic commerce: Taxation framework conditions (Comercio electrónico: Condiciones del marco tributario)<sup>29</sup>, en este informe se acordó la aplicación de los siguientes principios tributarios al comercio electrónico:

---

<sup>28</sup> Traducción no autorizada: Bob Goodlatte, «Text - H.R.235 - 114th Congress (2015-2016): Permanent Internet Tax Freedom Act», legislation, 10 de junio de 2015, <https://www.congress.gov/bill/114th-congress/house-bill/235/text>.

<sup>29</sup> «Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions», A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce, 1998, 4 Traducción tomada del Resumen Tributación fiscal y comercio electrónico Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa.

1. Neutralidad. El sistema fiscal debe evitar el tratamiento discriminatorio y debe asegurar un manejo equitativo entre las manifestaciones del comercio electrónico y el comercio tradicional.

2. Eficiencia. Las administraciones tributarias deben hacer uso de las herramientas tecnológicas disponibles para facilitar y reducir costos eficientemente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias entre contribuyente y administración.

3. Simplicidad. Las regulaciones y normas tributarias, aplicadas al intercambio comercial electrónico, deben ser lo suficiente claras y fáciles para que los sujetos pasivos comprendan concretamente sus obligaciones.

4. Equidad. El reparto de las bases imponibles entre los distintos Estados, debe evitar obstaculizar sus potestades tributarias, de igual modo impedir la doble imposición o también la doble no imposición, restringir eventos de elusión o fraude, pero sin impedir el desarrollo del comercio electrónico.

5. Flexibilidad. Los sistemas de imposición tributaria deben ser los suficientemente adaptables y solícitos a los cambios tecnológicos y nuevas formas de hacer negocios electrónicos.

En consecuencia la OCDE rechaza cualquier intención de crear nuevos impuestos que regulen las actividades electrónicas e instan a sus países miembros a bloquear cualquier iniciativa en ese sentido por parte de algún Estado y más bien considera que los principios tributarios tradicionales resultan adaptables al nuevo contexto.

Con el objeto de desarrollar su cometido la OCDE estableció en 1999 el Comité de Asuntos Fiscales Committee on Fiscal Affairs (CFA, por sus siglas en inglés), encargado de implementar el marco tributario en los próximos años a la Conferencia de Ottawa, dicho marco ha sido aceptado con beneplácito por parte de los países miembros y representa un plataforma sólida para el desarrollo de las futuras investigaciones en el tema de fiscalidad del comercio electrónico. Posteriormente se designaron los Grupos Técnicos de Asesoría TAGs (por sus siglas en inglés, Technical Advisory Groups)<sup>30</sup> conformados por las administraciones de los países miembros y no miembros y por corporaciones multinacionales, dado la naturaleza global del comercio electrónico y cuyo objetivo es

---

<sup>30</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development, ed., *Overview Taxation and electronic commerce: implementing the Ottawa taxation framework conditions*, Taxation (Paris, France: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2001), 6.



impulsar una mayor interacción de información y cooperación con países no miembros e incluirlos en los debates.

Los grupos consultivos técnicos se organizaron de tal manera que abarquen temas especializados inherentes a la tecnología de la información y que tienen mayor incidencia en los sistemas tributarios. El primer TAG trata la caracterización del Tratado donde analiza la posible diferenciación en la calificación de los tipos de pago que se realizan por el traspaso de dominio o derecho de uso, por la prestación de un servicio o como régimen de canon de los bienes digitales; el segundo grupo trata los beneficios empresariales y analiza la aplicación de las directrices contenidas en los convenios de doble imposición adaptadas al comercio electrónico y propuesta de normas opcionales; el tercero aborda los impuestos indirectos para determinar mecanismos de recaudación en impuestos indirectos de productos digitalizados y cómo alcanzar eficiencia tributaria, un cuarto equipo llamado tecnológico brinda apoyo sobre uso de herramientas tecnológicas de soporte para los otros grupos; y, el último TAG de control de la información, desarrollo de estándares de información, conservación de registros y compromisos de recaudación coordinada por parte de las administraciones tributarias.<sup>31</sup>

Desde entonces se han venido dando avances significativos en los temas de fiscalidad del comercio electrónico y como corolario de dichos debates de alto nivel en el año 2013 se emite el Informe especial BEPS (por sus siglas en inglés, Base Erosion Profit Shift) Erosión de la Base y Traslado de Beneficios, un año más tarde se emite el Informe Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en el cual se tomaron quince acciones planificadas para combatir la evasión y elusión tributaria, traslado de beneficios hacia regímenes de menor o cero imposición, planificación tributaria agresiva, utilización abusiva de Convenios, uso de mecanismos e instrumentos híbridos, prácticas tributarias perniciosas, etc. Precisamente en el plan de acción No.1 se trata ampliamente el tema Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital, pero que por el momento no es el tema central de análisis de este capítulo y que lo trataremos más adelante.

A manera de compendio podemos señalar que son cuatro los planteamientos realizados sobre mecanismos de imposición en operaciones de comercio electrónico y que representan las corrientes de pensamiento más relevantes, el primero referido a la

---

<sup>31</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development.

autorregulación propia y competencia abierta (liberación de impuestos), el segundo trata sobre la imposición de nuevos gravámenes, la tercera versa sobre el ajuste o adaptación del actual sistema tributario al nuevo contexto y un último referido a la exoneración de impuestos aduaneros.

### **1.5.3. El planteamiento del Bit Tax**

Antes de iniciar con el desarrollo de la teoría del “bit tax” debemos contextualizar el significado y medida del bit, el mismo es un acrónimo de binary digit (dígito binario), según el diccionario de la Real Academia española lo define como: “Unidad de medida de cantidad de información, equivalente a la elección entre dos posibilidades igualmente probables.”. Con el propósito de tener una noción más técnica desde la perspectiva informática, tenemos que:

“El sistema binario solo usa dos dígitos (0 y 1), este sistema de solo dos dígitos es fácil de manejar para una máquina electrónica, ya que considera a los números 0 y 1 como la presencia o no de corriente eléctrica. Es decir mientras la corriente eléctrica pasa a través de la computadora, ésta identifica un 1 y cuando no hay corriente eléctrica, un 0. La computadora puede leer muchas de estas señales en poco tiempo, esto hace que se puedan introducir muchos datos fácil y rápido a la computadora. El 0 y el 1 son los elementos más pequeños de información que puede leer una computadora, llamadas bits.”<sup>32</sup>

La teoría del bit tax fue concebida por el economista canadiense Arthur J. Cordell, quien en 1996 durante un Congreso de Líderes Mundiales en Canadá en su conferencia denominada “Nuevos impuestos para una nueva economía”<sup>33</sup>, expresó que la tecnología de la información ha contribuido al inicio de un nuevo modelo económico, haciendo una reseña histórica sobre la transición de la economía mundial que pasó de la agricultura, a la manufactura, a la era industrial y finalmente al sector de servicios influenciado por una alta automatización que logró desplazar a la mano de obra no calificada o semi calificada y que en última instancia busca reducir costos y optimizar la productividad, lo cual a su vez traerá mayores ingresos e impuestos para los Estados.

El nuevo impuesto sugerido es un impuesto sobre el volumen de tráfico digital interactivo y cuyo hecho imponible sería el número de bits de información recibidos por

---

<sup>32</sup> Farzad Absari Rezvani, *Computación aplicada con office 97* (México: McGraw-Hill, 1998), 17.

<sup>33</sup> Traducción no autorizada: «Arthur Cordell, “New Taxes for a New Economy”», accedido 27 de septiembre de 2016, <http://library2.usask.ca/gic/v2n4/cordell/cordell.html>.

el comprador a través del intermediario en la red de internet; el impuesto sería retenido por los operadores de telecomunicaciones, redes de satélite y sistemas de cable y transferido a las cuentas del Tesoro de cada país, se planteó que cada bit representaría US\$ 0,000001 (un diez milésimo de dólar), inclusive el autor advierte que si este valor resulta excesivo es susceptible de ajuste. Cordell propone breves ejemplos de un bit digital tales como: una transferencia electrónica de divisas, una teleconferencia de negocio —lo que ahora sería aplicable a una video conferencia— un correo electrónico, acreditación de un cheque electrónico, una transacción en un cajero de banco ATM (automated teller machine), y considera que cada bit físico es la manifestación de la nueva economía en los negocios. El bit tax en el comercio electrónico se equipara al IVA o VAT (value added tax, por sus siglas en inglés) en el comercio tradicional en la transferencia de bienes y servicios, pues al tener la calidad de impuesto indirecto lo asume el consumidor final o comprador.

El bit tax representa un sistema alternativo e innovador de imposición en su época y en el contexto de las medidas tributarias alternativas frente a la globalización internacional, Giampaolo Corabi considera que: “No estamos muy lejos de una concepción del mundo de propiedad del Estado, donde los ciudadanos deben pagar por su uso, independientemente de su capacidad contributiva y de los servicios realmente recibidos [...], más adelante considera que: “En realidad, la economía basada sobre el valor de uso no implica una función pública”<sup>34</sup>. Estas aseveraciones toman sentido cuando las concepciones tradicionales de principios que construyen los hechos imposables de los tributos son trastocadas, como es el caso de los impuestos llamados “verdes”, en esencia son impuestos contra la contaminación medio ambiental en donde el contribuyente que contamina paga sus impuestos en relación directa a su cuota contaminante; algo similar se pretende aplicar al comercio electrónico, dicho sea de paso: quien utiliza la red informática paga por su uso.

Pero precisamente en este punto es donde su propuesta, suscita controversia y pierde aceptación puesto que las transacciones electrónicas reconocidas a través de bits, no podrían diferenciar cuál transacción es comercial y cuál no lo es, además que su aplicación realizada a un universo de usuarios de la red no discierne la capacidad

---

<sup>34</sup> Charles E. McLure, Giampaolo Corabi, y Charles E. McLure, *La tributación sobre el comercio electrónico--objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria* (Buenos Aires: Depalma, 2000), 193.

contributiva de los mismos; en este sentido Francisco Nocete manifiesta: “La propuesta de bit tax implica una abdicación de la soberanía tributaria en materia de imposición directa mediante la cual los Estados renunciarían a gravar índices directos de capacidad económica, sustituyéndolos por una imposición indirecta sobre el comprador que, además, no se basa en ningún índice objetivo de capacidad contributiva, al pretender gravar indiscriminadamente cualquier transmisión de datos digitales”<sup>35</sup>

Ahora bien, considero que la propuesta del bit tax no es totalmente descalificable ya que por su característica innovadora, demuestra que sí es posible medir y gravar los flujos de información sobre la base de la interactividad y la magnitud de las transmisiones realizadas en internet. Sin embargo, muchas cuestiones continúan pendientes de solventar, como lo es: catalogar las rentas que son objeto de gravamen en transacciones electrónicas, dificultad de comprobación y control de las rentas generadas en el comercio electrónico, identificación de agentes económicos intermediarios y consumidores en la red, tipificación espacial y territorial de hechos imponible (fuente o residencia), indeterminación del ente recaudador de estos tributos, visión de las administraciones tributarias en sus legislaciones domésticas y en su entorno global frente al reto planteado por el vertiginoso crecimiento de la economía digital.

#### **1.5.4. Otro planteamiento: el caso Argentino**

Existen otros planteamientos que no han sido suficientemente difundidos pero no por ello menos importantes, se trata de la propuesta argentina del “click tax”, el mismo representa una nueva unidad de medida para gravar al comercio electrónico, fue planteada por Hugo Gonzalo Nieva en el año 2006, consiste en medir el tráfico de los sitios web por medio de los clicks impulsados en las páginas visitadas. Según la autora María Martínez en su tesis *Tratamiento tributario actual del comercio electrónico en la República Argentina* y quien cita a Nieva<sup>36</sup>, menciona que las visitas de los usuarios de páginas web son cuantificables de acuerdo al cumplimiento de ciertas variables como: cantidad de visitantes —residentes y no residentes— a un determinado sitio, el tiempo y la

---

<sup>35</sup> Francisco José Nocete Correa, «La fiscalidad internacional del comercio electrónico», *Crónica tributaria*, n.º 120 (2006): 117, <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2111225>.

<sup>36</sup> Analía Aspis, Ileana Carla Pertusi, y Hugo Gonzalo Nieva, *Comercio electrónico: e-commerce* (Buenos Aires: Errepar, 2006), citado por Martínez, María Silvana. *Tratamiento tributario actual del comercio electrónico en la República Argentina*. 2010.

frecuencia del registro de la visita, tipos de páginas web visitadas, clase de archivos que se descarga y el sitio geográfico desde dónde se lo hace, etc., además indica que a través de un sofisticado programa especializado llamado “tracker” se puede valorar datos claves que los distingue entre, el número de usuarios que navegan por un portal por corto tiempo y lo abandonan, aquellos usuarios que visitan y avistan una página web y por último aquellos considerados visitantes únicos que finalmente son los que se convierten en potenciales compradores de ese sitio electrónico. Basada en lo anterior Martínez considera que:

Al tomar esta base, esta propuesta no vulneraría el principio de capacidad contributiva; ya que variación en la cantidad de visitantes únicos de un sitio, implicará una variación directa y proporcional en la cantidad de ventas o prestaciones de servicios. Teniendo en cuenta el número de visitantes únicos de un sitio en un determinado periodo de tiempo y el tipo de bienes o servicios que ofrece, y el nivel de precios de los mismos, se puede estimar con muy poco margen de error la rentabilidad del mismo y así establecer un nivel presuntivo de utilidad y aplicar una tasa reducida.<sup>37</sup>

A diferencia del tratamiento del bit tax, abordado en párrafos anteriores, Martínez considera que el click tax es más equitativo, neutral y viabiliza adecuadamente el gravamen de las transacciones electrónicas.

#### **1.6. La calificación de las operaciones en la transferencia de bienes y servicios que usan medios electrónicos.**

Como ya se mencionó en sub capítulos anteriores, es necesario distinguir la realización de operaciones electrónicas “fuera de línea” de aquellas que se efectúan “en línea” —valga decir *off line* y *on line*—, las primeras son aquellas que se desarrollan sin mayor complejidad ya que por medio de una página web de interés del usuario, se selecciona al proveedor, bienes o servicios que se deseen adquirir, además hay un preacuerdo implícito con el precio y calidad del artículo a recibir. Generalmente los proveedores y catálogos de los productos ofertados son identificados adecuadamente debido a que la entrega de los mismos —previo su respectivo pago— se lo realiza haciendo uso de los medios convencionales de distribución como correos postales, empresas de mensajería o directamente en sus locales comerciales más cercanos a la ubicación geográfica del comprador, por lo que se entiende que estas transacciones son bien

---

<sup>37</sup> Aspis, Pertusi, y Nieva, 56.

identificadas y por lo tanto sujetas al régimen impositivo general aplicado al comercio tradicional.

Por otro lado, tenemos las operaciones que se negocian electrónicamente en su totalidad y que involucran contacto con los clientes, intercambio de información comercial, servicio al cliente, venta de productos intangibles, pago usando medios electrónicos (tarjetas de crédito, transferencias, dinero electrónico, etc.) y entrega de productos intangibles o servicios mediante descargas digitales directamente en el computador del cliente eliminando barreras geográficas y reduciendo costos de entrega.

Bajo la perspectiva fiscal, tiene prioridad el análisis de la transferencia de bienes intangibles y servicios con agregado nivel técnico que se realizan a través de la red y sobre lo cual analizaremos su caracterización y naturaleza de las rentas provenientes de tales transacciones inmateriales.

Para contextualizar la definición de intangibilidad de los bienes vamos a extraer un concepto puramente financiero que se enuncia en la Norma Internacional Contable NIC No.38 (International Accounting Standard por sus siglas en inglés IAS) que trata sobre los Activos Intangibles en sus párrafos 9,11 y 12 manifiesta que:

9. Con frecuencia, las entidades emplean recursos, o incurren en pasivos, para la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles tales como el conocimiento científico o tecnológico, el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, las licencias o concesiones, la propiedad intelectual, los conocimientos comerciales o marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales). Otros ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en esta amplia denominación son los programas informáticos, las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, los derechos por servicios hipotecarios, las licencias de pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones comerciales con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos de comercialización.

11. La definición de un activo intangible requiere que éste sea identificable para poderlo distinguir de la plusvalía. [...] Los beneficios económicos futuros pueden proceder de sinergias entre los activos identificables adquiridos o de activos que, individualmente, no cumplen las condiciones para su reconocimiento en los estados financieros.

**12. Un activo es identificable si:**

**(a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga la intención de llevar a cabo la separación; o**

**(b) surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.** (énfasis del IFRS Foundation)<sup>38</sup>

De los conceptos anteriores cabe distinguir tres elementos sustanciales, se refiere a activos que generan: 1) beneficios económicos futuros, 2) identificable y 3) está sujeto a derechos contractuales. Lo primero obviamente tiene que ver con las rentas que generan y que teóricamente serán objeto de imposición y de allí precisamente se desprende el gran problema al que se enfrentan los entes fiscales como es el de catalogar esas rentas de acuerdo a su naturaleza y características de la transacción; el segundo punto se refiere a que dicho activo sea claramente divisible y apto para ser cedido total o parcialmente, arrendado, explotado o transferido su dominio; el tercer acápite se refiere a la sujeción contractual que generalmente se da en la negociación de los bienes intangibles, es decir obligación consensuada de las partes dada la presencia del cedente o propietario intelectual y el cesionario así como la existencia de la cosa objeto de cesión, lo cual garantiza el cumplimiento de las obligaciones contenidas en tal contrato.

Por otro lado Catinot, Campagnale y Parrondo, dentro de sus varios artículos publicados sobre tributación internacional, definen a los bienes intangibles desde el prisma de la fiscalidad de la siguiente manera:

Se puede definir como el conjunto de facultades o derechos que la ley concede al autor o creador de obras literarias, científicas, inventos o procedimientos de aplicación industrial, o distintivos o marcas comerciales, para gozar de su explotación económica exclusiva, por sí mismo o a través de quien aquel autorice, así como los conocimientos que por revestir el carácter de secretos, son utilizados por su poseedor (o a quien éste se los transmita) como ventaja competitiva.<sup>39</sup>

Del concepto anterior se puede inferir que el uso o concesión de uso de los bienes intangibles, considerados como la producción intelectual de obras basadas en la investigación y explotación de desarrollos, modelos, patrones, etc., creados por el conocimiento, ingenio y experiencia del hombre asociado a innovaciones industriales, comerciales o tecnológicas de las sociedades, generan un valor económico per se, el cual

---

<sup>38</sup> «IFRS - Official IFRS translations», accedido 8 de junio de 2016, <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/Official-Unaccompanied-IFRS-Translations.aspx#es>.

<sup>39</sup> Silvia Guadalupe Catinot, Norberto Pablo Campagnale, y Alfredo Javier Parrondo, «Comercio electrónico. La tributación y caracterización de las rentas en el Modelo de Convenio de la OCDE», *Boletín Impositivo de la DGI*, 2000, accedido 13 de junio de 2016, [http://www.estudiocatinot.com.ar/index.php?option=com\\_content&view=article&id=71&Itemid=793](http://www.estudiocatinot.com.ar/index.php?option=com_content&view=article&id=71&Itemid=793)

puede ser usufructuado por su titular o de forma indirecta por quien o quienes gocen de ese derecho cedido generalmente a título oneroso. Ese valor económico generado del cual son beneficiarios el autor o sus cesionarios es lo que se denominan *regalías o cánones*, nuestra tarea consiste en identificar y tipificar estas rentas para su adecuada exacción.

Al respecto de la tributación de los intangibles, en las XXVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario<sup>40</sup> dentro de sus recomendaciones se señala que:

i. El derecho tributario debe establecer criterios clasificatorios positivos y explícitos sobre intangibles y adoptar como regla general la calificaciones de derecho privado en materia de intangibles, cohesionados con los enunciados de las Normas Internacionales de Contabilidad.

ii. También se sugiere la deducibilidad y por ende el reconocimiento de la amortización por el uso sistemático del intangible debidamente justificado y cancelado; la vida útil indefinida y la no patentabilidad de ciertos intangibles no deben ser criterios válidos para dejar de reconocer como gastos deducibles para fines tributarios.

iii. Se recomienda una conciliación entre las normativas internas y los convenios internacionales a la hora de interpretar conceptos y calificación de intangibles y así evitar casos de doble imposición por discrepancias en los criterios calificadores de renta.

iv. Así mismo determina que los servicios técnicos o de asistencia técnica sin ninguna transferencia de tecnología no son equivalentes a bienes intangibles, ya que los primeros representan obligaciones adquiridas y los bienes intangibles forman parte del patrimonio o activos aptos para transferencia o cesión, al primero se dará tratamiento de beneficio empresarial de acuerdo al artículo 7 del modelo de la OCDE.

v. Las normativas tributarias deben incentivar el desarrollo de intangibles que utilizan conocimiento y tecnología, mediante el reconocimiento de los gastos que originan su amortización, sobre todo por justicia fiscal.

vi. En lo atinente al control de precios de transferencia, los bienes intangibles deben ser valorados a precios comparables y reales de mercado y para su evaluación deben considerarse factores de prestigio de la marca, calidad de los bienes, registro de patente, entre otros.

---

<sup>40</sup> Heleno Taveira y otros, «XXVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario», Tema II: Tributación de Intangibles (Santiago de Compostela, España, 2012).



vii. Recomienda que las normas tributarias deben reconocer la amortización del goodwill o fondo de comercio.

viii. En los servicios intragrupo, en los casos de transferencia de tecnología o acuerdos de costo compartido, el reparto de costos y gastos debe ser razonables con la valoración de las aportaciones del grupo.

He aquí la importancia y la influencia cada vez más significativa del desarrollo de los bienes intangibles en el crecimiento global de las economías que demandan una revisión e inclusión en sus legislaciones tributarias, que clarifiquen conceptos y métodos de calificación de rentas específicos, detallados y completos con el fin de potenciar los recaudos fiscales de los distintos Estados.

Por otro lado, es de vital importancia recoger las definiciones de las directivas de la Comunidad Europea, que aunque su mayor investigación se ha centrado en los impuestos indirectos, resulta válido extraer los enunciados sobre el tratamiento de operaciones de comercio electrónico. Según la Comunicación COM (1998) 374, de la Comisión al Consejo, al Parlamento y al Comité económico social, en su directriz dos manifiesta: “Una operación consistente en poner a disposición del destinatario un producto en formato digital a través de una red electrónica debe considerarse, a efectos de IVA, una prestación de servicios”.<sup>41</sup>

Lo anterior nos exige realizar una diferenciación entre las múltiples variedades de transacciones electrónicas que se llevan a cabo a través de la red y que para resumir las clasificaremos en tres grandes grupos: (i) bienes digitales, (ii) servicios digitales y (iii) operaciones de intangibles. Para un entendimiento más utilitario los bienes digitales son aquellos bienes inmateriales que se transan por medio del internet como libros digitales, música, videojuegos, etc.; los servicios digitales se refieren a prestaciones con contenido intelectual o técnico que se ejecutan exclusivamente por medios electrónicos o dicho de otra manera transmisión de información sin ninguna presencia física, un ejemplo de servicio digital son las actuales tele-consultorías virtuales sobre normas contables NIIF; y, por último las operaciones de intangibles que recaen en el uso o cesión de uso de derechos que han sido abordados a detalle en los párrafos precedentes. El aparecimiento

---

<sup>41</sup> Comisión Europea (Bruselas), *Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social: Comercio electrónico y fiscalidad indirecta*. (Luxemburgo: Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, 1998), 7.

de nuevos modelos de negocios virtuales dificulta cada vez más el distingo entre bien digital o servicio y su clasificación es incidente en los efectos fiscales.

A decir de los bienes digitales en operaciones internacionalizadas, basados en el principio de neutralidad se descarta la posibilidad de gravamen de los mismos en su importación ya que el tratamiento tributario para los bienes corpóreos que se importan provenientes de sociedades no residentes tampoco están sujetos a impuesto a la renta en la legislación ecuatoriana. No así los servicios digitales cuyo devengo o uso económico dentro del territorio ecuatoriano, representa renta gravada para el prestador residente en el extranjero que igualmente guardan equidad con la imposición de los servicios prestados cuando se establece una “obligación de hacer con un tercero” dentro del territorio nacional.

Con el fin de conceptualizar de mejor manera lo que es un servicio digital nuevamente acudimos a la Directiva 98/48/CE de 20 de julio de 1998 del Consejo de la Unión Europea que en su artículo 1, numeral 2 establece que:

«servicio»: todo servicio de la sociedad de la información, es decir, todo servicio prestado normalmente a cambio de una remuneración, a distancia, por vía electrónica y a petición individual de un destinatario de servicios.

A efectos de la presente definición, se entenderá por:

- a distancia, un servicio prestado sin que las partes estén presentes simultáneamente;
- por vía electrónica, un servicio enviado desde la fuente y recibido por el destinatario mediante equipos electrónicos de tratamiento (incluida la compresión digital) y de almacenamiento de datos y que se transmite, canaliza y recibe enteramente por hilos, radio, medios ópticos o cualquier otro medio electromagnético;
- a petición individual de un destinatario de servicios, un servicio prestado mediante transmisión de datos a petición individual.

Siguiendo con la revisión de la sexta directiva del Consejo 77/388/CE de 17 de mayo de 1977 en su artículo 9.-Prestación de servicios, artículo 2, literal e) menciona que:

*e) el lugar de las siguientes prestaciones de servicios, hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual. (Énfasis añadido)*

De forma correlativa, la Directiva 2002/38/CE del Consejo de 7 de mayo de 2002 que introduce algunas modificaciones a la Directiva 77/388/CEE, adiciona a la lista de su artículo 9, apartado 2, literal e) el siguiente texto:

Prestaciones de servicios (...)

- las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, entre otras, las que se citan en el anexo L.

(...) ANEXO L  
LISTA ILUSTRATIVA DE PRESTACIONES DE SERVICIOS POR VÍA  
ELECTRÓNICA CONSIDERADAS EN LA LETRA E) DEL APARTADO 2 DEL  
ARTÍCULO 9

1. El suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
2. El suministro de programas y su actualización.
3. El suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos.
4. El suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
5. El suministro de enseñanza a distancia.

La anterior es una lista ejemplificativa de lo que podemos calificar como servicios digitales, ahora bien, de la caracterización de estas rentas depende su tributación y en todo caso, es necesario aplicar los principios de neutralidad fiscal, generalidad, flexibilidad y atender a las reglas de los Convenios internacionales en caso de existir de por medio en las operaciones electrónicas llevadas a cabo entre residentes de los Estados contratantes.

#### **1.6.1. Las regalías o cánones**

El modelo de la OCDE desarrollado inicialmente en la década de los 60 y emitido en el año 1973, en su artículo 12 expone una definición basada en criterios jurídicos acordes con esa época en que el avance tecnológico estaba lejos de llegar a su pináculo, incluso en el año 1992 se excluyó del capítulo de regalías las rentas originadas en el uso o concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, quedando en la actualidad definido el artículo 12.2, de la siguiente manera:

El término “regalías”, en el sentido de este artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.<sup>42</sup>

Al igual que en el párrafo 9 de la norma contable 38, el Modelo de Convenio de la OCDE aborda ampliamente varios casos explicativos sobre regalías o cánones en los Comentarios al artículo 12, los cuales considero que no son exhaustivos dado el avance de nuevos modelos de negocios de comercio electrónico y que precisamente se detallan en el Informe titulado: ¿Son las normas actuales del Tratado para la tributación de los

---

<sup>42</sup> OCDE, “Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio”, 30.

beneficios empresariales apropiadas para el comercio electrónico?<sup>43</sup>, en este documento en su anexo 2 se mencionan 29 categorías de nuevas formas y funciones de hacer negocios mediante la red, aquí se pone de relieve los esfuerzos de la OCDE por ir en línea o por lo menos atenuar los efectos de la brecha entre el avance vertiginoso de la tecnología y los modelos fiscales vigentes.

Como premisa fundamental para que se perfeccione un potencial gravamen sobre estas rentas pasivas, el usuario del bien intangible o servicio quien es el que finalmente paga ese canon debe hacerlo a un residente en el extranjero quien a su vez es el titular o beneficiario efectivo<sup>44</sup> de ese bien o derecho, o dicho de otra manera, la transacción electrónica debe realizarse entre sujetos que residan en distintos Estados sin la intermediación de un establecimiento permanente, además en este proceso es importante identificar la naturaleza de la transacción y como regla general para calificar una regalía o canon es preceptivo sujetarse a la legislación interna y la interpretación legal sobre derechos de autor y propiedad intelectual que se dé al *uso o cesión de uso* de los derechos de los intangibles de cada Estado y proceder a analizar cada situación y bien transferido.

Con el propósito de ilustrar la explicación del párrafo precedente hemos elaborado una infografía que sintetiza una negociación de intangibles entre residentes de dos Estados tomando como referencia el Convenio para evitar la doble tributación suscrito entre Ecuador y Francia. (Ver Anexo 2)

El Código de la economía social de los conocimientos, creatividad e innovación<sup>45</sup> se expidió el 9 de diciembre de 2016, la cual reconoce y garantiza los derechos de autor y de los demás titulares sobre sus obras. En su artículo 102 menciona que: “Los derechos de autor nacen y se protegen por el solo hecho de la creación de la obra. La protección de los derechos de autor se otorga sin consideración del género, mérito, finalidad, destino o modo de expresión de la obra. Queda protegida exclusivamente la forma mediante la cual

---

<sup>43</sup> «Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? - OECD», 76-83, accedido 9 de junio de 2016, <http://www.oecd.org/tax/treaties/arethecurrenttreatyrulesfortaxingbusinessprofitsappropriatefore-commerce.htm> Mayo 2003.

<sup>44</sup> Art.7.-Artículo innumerado tercero.- Beneficiario efectivo.- Para efectos tributarios, se entenderá como beneficiario efectivo a quien legal, económicamente o de hecho tiene el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidad; así como de utilizar, disfrutar o disponer de los mismos. «Reglamento para aplicación Ley de Régimen Tributario Interno», Pub. L. No. Registro Oficial Suplemento 209 (2010).

<sup>45</sup> Ecuador, «Código Orgánico de la Economía Social de los Conocimientos», Pub. L. No. Registro Oficial Suplemento 899 (2016).

las ideas del autor son descritas, explicadas, ilustradas o incorporadas a las obras. Sin embargo, si una idea sólo tiene una forma única de expresión, dicha forma no quedará sujeta a protección [...]”. Luego en su artículo 104 se señala que:

Obras susceptibles de protección.- La protección reconocida por el presente Título recae sobre todas las obras literarias, artísticas y científicas, que sean originales y que puedan reproducirse o divulgarse por cualquier forma o medio conocido o por conocerse. Las obras susceptibles de protección comprenden, entre otras, las siguientes:

1. Las obras expresadas en libros, folletos, impresos, epistolarios, artículos, novelas, cuentos, poemas, crónicas, críticas, ensayos, misivas, guiones para teatro, cinematografía, televisión, conferencias, discursos, lecciones, sermones, alegatos en derecho, memorias y otras obras de similar naturaleza, expresadas en cualquier forma;
2. Colecciones de obras, tales como enciclopedias, antologías o compilaciones y bases de datos de toda clase, que por la selección o disposición de las materias constituyan creaciones intelectuales originales, sin perjuicio de los derechos que subsistan sobre las obras, materiales, información o datos;
3. Obras dramáticas y dramático musicales, las coreografías, las pantomimas y, en general las obras teatrales;
4. Composiciones musicales con o sin letra;
5. Obras cinematográficas y otras obras audiovisuales;
6. Las esculturas y las obras de pintura, dibujo, grabado, litografía y las historietas gráficas, tebeos, cómics, así como sus ensayos o bocetos y las demás obras plásticas;
7. Proyectos, planos, maquetas y diseños de obras arquitectónicas y de ingeniería;
8. Ilustraciones, gráficos, mapas, croquis y diseños relativos a la geografía, la topografía y, en general, a la ciencia;
9. Obras fotográficas y las expresadas por procedimientos análogos a la fotografía;
10. Obras de arte aplicado, en la medida en que su valor artístico pueda ser dissociado del carácter industrial de los objetos a los cuales estén incorporadas;
11. Obras remezcladas, siempre que, por la combinación de sus elementos, constituyan una creación intelectual original; y,
12. Software.

Rafael Oliver considera que: “El concepto de canon siempre va referido a la transmisión parcial de derechos de autor (el autor conserva la propiedad del derecho y cede parte del mismo), puesto que la transmisión plena de los mismos se califica como beneficio empresarial [...]”<sup>46</sup>. Este criterio se confirma con lo establecido en el párrafo 8.2 de los comentarios al artículo 12 del Modelo Ocdt 2010 que dice: “Cuando se realiza un pago en contraprestación por la transmisión de la plena propiedad de un derecho incluido en la definición, el pago no se realiza por “el uso o la concesión de uso” del derecho y, por tanto, no puede constituir una regalía”<sup>47</sup>

Siendo así entonces debemos diferenciar dos conceptos: el derecho de explotación (cesión de uso) y derecho de uso (transferencia de dominio). En el primer caso sí

---

<sup>46</sup> Cuello, «Internet y tributos», 42.

<sup>47</sup> OCDE, “Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio”, 229.

estaríamos hablando del beneficio de una regalía puesto que el cesionario va a usufructuar los derechos de ese intangible que de acuerdo al Contrato posiblemente mantenga ciertos límites en su aprovechamiento; en el segundo caso se transmiten derechos totalitarios para consumo o uso final del adquirente por lo que el tipo de renta generada se trata más bien como un beneficio empresarial. Por otro lado, las operaciones internacionales de intangibles actualmente son numerosas, no obstante nos enfocaremos en los casos que consideramos son los más representativos.

### **1.6.2. El caso del know how**

Se interpreta como el saber hacer, se refiere a un tipo de información técnica no patentable (esta situación es intencional ya que al propietario de esa información especializada le conviene que no sea pública sino confidencial, lo cual le da valor agregado dentro de un tiempo limitado, puesto que además es susceptible de obsolescencia tecnológica). Dentro del párrafo 11 de los Comentarios al Artículo 12 del MCOCDE se menciona que: “Normalmente se trata de información de carácter industrial, comercial o científico, nacida de experiencias previas, que tiene aplicaciones prácticas en la explotación de una empresa, y de cuya comunicación puede derivarse un beneficio económico.”<sup>48</sup>. Por otra parte, el autor Miguel Sosa quien cita a José Serrano Piedecabras, define al know how como “la transmisión del dominio de un tratamiento tecnológico reservado y original, adquirido por una empresa y que cede a una segunda, relacionado con el proceso de fabricación de un producto industrial. Transmisión que se completa mediante la recepción de todos aquellos conocimientos necesarios para la progresiva reproducción en el proceso de fabricación”.<sup>49</sup>

Es claro que los conceptos anteriores contienen elementos claves del criterio de regalía como son la cesión de uso de información secreta y original (innovadora), entre una parte que es la cedente y otra la cesionaria quien utiliza por su cuenta esos conocimientos industriales, comerciales o de tipo especializado a cambio de una remuneración fijada en el Contrato de transmisión o licenciamiento. Además cabe

---

<sup>48</sup> Ibid., 232.

<sup>49</sup> José R. Serrano, «Cuestiones actuales de derecho penal empresarial: El Know How y el secreto de empresa» (Madrid, 2010), 301-314, citado por Miguel (ed.) Sosa Flores, Flor Hernández Pérez, y Arlenis Ochoa Queija, *Comportamiento de la transferencia de tecnología en la actualidad* (Córdoba, AR: El Cid Editor, 2007), 16, <http://site.ebrary.com/lib/uasbsp/docDetail.action?docID=10189803>.

mentar que el cedente no interviene en el uso de los conocimientos que el cesionario dé a los mismos y tampoco da garantía de los resultados que de su aplicación vaya a obtener. Para finalizar este tema considero importante mencionar que las características sustanciales de esos conocimientos técnicos deben ser: original, utilitario, contener valor económico y no revelado públicamente.

### **1.6.3. El caso de la franquicia**

Para abordar este tema iniciamos con una definición de Jorge Cepeda quien en un corto artículo manifiesta:

La franquicia es un fenómeno que consiste en entregar el "Know How" o secreto profesional de una empresa exitosa para ser explotado en otras regiones o países, siguiendo el mismo esquema operativo y administrativo de funcionamiento y en especial utilizando el nombre de la empresa que otorga la franquicia. La relación de franquicia está regulada por un contrato entre las partes cuyo plazo debe ser suficiente para que el franquiciado recupere el valor de su inversión y acreciente sus ganancias.<sup>50</sup>

Lo particular de este tipo de contrato es que se transmiten conocimientos específicos y experiencias acompañadas de una asistencia técnica (de modo combinado) con ciertas restricciones temporales y geográficas, incluso algunas empresas con el objeto de expandir sus negocios ofrecen un apalancamiento inicial y entrega de bienes fungibles que se consumen en el proceso productivo acorde a las prácticas industriales y comerciales estandarizadas de su negocio. Por otro lado, corresponde separar los pagos o remuneraciones detallados en el Contrato de acuerdo a la naturaleza de la prestación y someterlo a su imposición respectiva segregada; en todo caso, cuando los servicios complementarios son inmateriales e irrelevantes en relación al contrato global estos se adicionan a la prestación principal y se aplica el tratamiento tributario atribuible a ese objeto principal (regalía).

### **1.6.4. El caso de los programas informáticos o software**

En lo referente a la adquisición de programas informáticos o software, ya sean obtenidos de forma individual o en conjunto como parte integrante de equipos de computación, ya se trate de programas ejecutables o aplicaciones aprovechables para otros desarrollos informáticos subsecuentes, sea cual fuera el medio de transmisión de los

---

<sup>50</sup> Jorge Andrés Cepeda Díaz, «Franquicia», 2009, 8, <http://site.ebrary.com/lib/alltitles/docDetail.action?docID=10328310>.

mismos (incluido transferencia en línea), nos encontramos frente a un derecho de propiedad intelectual. Ahora bien, lo trascendental en este tema gira alrededor del distingo en la forma sustancial intrínseca de los derechos de propiedad que el cesionario adquiere basado en un Contrato particular de uso o explotación del software, de esto depende la calificación neutral de renta que se le otorgue al programa objeto de transferencia que en nuestro caso de estudio podríamos encasillarlos entre regalía o beneficio empresarial.

Cuando existe una cesión de derechos totales o parciales sobre una copia del programa de software o programa informático (copyright)<sup>51</sup> con el objeto de usufructuarlos económicamente a través de su reproducción, venta o transmisión de sub licencias a terceros pero sin que aquello suponga la pérdida del derecho de autor o propiedad intelectual de su titular, estaremos hablando de regalías para fines fiscales. Por su parte, la transferencia parcial o total de los derechos de autor sobre dicho programa, generalmente para consumo final del cesionario se refiere a beneficios empresariales. De igual manera cuando el proveedor o programador acepta facilitar los programas fuentes en donde hay transmisión de conocimientos e instrucciones primordiales de ese programa o aplicación también recae en el concepto de regalía.

Luego que hemos desarrollado el tema de la calificación de las rentas es apropiado analizar las distintas posiciones de potestad tributaria sobre el gravamen de las regalías que asumen los Estados de acuerdo a sus intereses económicos, así podemos verificar que hay tres visiones dependiendo del Estado y su entorno geo-económico y político; la primera se refiere al grupo de países miembros de la OCDE (países desarrollados o llamados del primer mundo), que se alinean a su modelo de convenio y que establece que la imposición se da sólo en el Estado de residencia del perceptor de la regalía; la segunda visión se da con el modelo de las Naciones Unidas en el que se propugna igualmente que los cánones procedentes de un Estado y que se pagan a un no residente del otro Estado podrán someterse a imposición en ese otro Estado, aunque a diferencia del modelo OCDE deja abierta la posibilidad de gravar en el Estado de la fuente de donde procedan con apego a la normativa local y si se pagan a un residente de un Estado extranjero se puede gravar en el Estado de la fuente con tope porcentual a ser negociado entre los Estados contratantes.

---

<sup>51</sup> Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (París, Francia) y Comité de Asuntos Fiscales, *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio* Párrafo 12.2.



Por último, el tercer enfoque tiene que ver con el Convenio de la Comunidad Andina<sup>52</sup> en el cual se establece que se gravará la regalía en el país miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible, esto es lógico si analizamos que nuestros países del bloque andino aún son importadores de tecnología y de bienes con valor agregado intelectual y donde escasamente generamos intangibles. Es válido mencionar en este punto que en la práctica con el objeto de evitar la doble imposición internacional, en el pago de regalías se comparte la potestad tributaria entre Estados contratantes, mediante convenios bilaterales, con límite de retención en el Estado donde se pagan aquellas regalías.

En la última versión disponible del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE año 2014, se introduce el término “beneficiario efectivo” denominado en idioma inglés “beneficial owner” que en esencia resulta una norma anti abuso para combatir el treaty shopping (búsqueda del tratado más favorable o abuso en la aplicación del Convenio que pueden derivar en una doble exención) llevado a cabo por agentes, accionistas nominales o sociedades instrumentales que benefician al residente de un tercer Estado para evitar la tributación de dividendos, intereses y lo que es nuestro tema de análisis: “regalías”.<sup>53</sup>

En el caso ecuatoriano hemos suscrito 18 Convenios Internacionales para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con otros países, entre todos los cuales en su artículo referente a Regalías se dispone un gravamen en el Estado de la fuente con un límite porcentual variable que depende del tipo de bien intangible que se trate, sobre pagos por regalías procedentes del Estado Contratante (fuente) cuyo beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado (residencia), con excepción en el caso que exista de por medio un establecimiento permanente o base fija. De igual manera, tales Convenios recogen la definición y clases de renta provenientes del término regalías concordantes con en el Modelo de Convenio de la OCDE.

Con el objeto de visualizar de mejor manera la interacción jurídica de los CDI’s suscritos por Ecuador con otros países en referencia al Art. 12 Regalías, en el Anexo 3 realizamos un análisis comparativo de los distintos porcentajes de retención con límite en

---

<sup>52</sup> «Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, Gaceta Oficial 1063», 2004 Suplemento del Registro Oficial 457.

<sup>53</sup> OECD, «Commentary on Article 12: Concerning the Taxation of Royalties», en *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)* (OECD Publishing, 2015), [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2014-full-version/commentary-on-article-12-concerning-the-taxation-of-royalties\\_9789264239081-46-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2014-full-version/commentary-on-article-12-concerning-the-taxation-of-royalties_9789264239081-46-en).

la fuente sobre pagos por cánones o regalías realizados en el Estado Contratante del que proceden dichas rentas, de acuerdo con la legislación interna del Estado Ecuatoriano y cuyo beneficiario efectivo sea residente del otro Estado Contratante.

En dicho cuadro comparativo se puede comprobar que en los Convenios suscritos con los 18 Estados se gravan a las regalías con un límite porcentual de impuesto a la renta que van desde el 5% a un máximo del 25% y cubre la definición de regalías que consta en el artículo pertinente de cada convenio.

Sin perjuicio de los porcentajes de retención en la fuente establecidos como máximo en el artículo referente a regalías de todos los Convenios suscritos por el Ecuador y que se referencian el cuadro anterior, el Servicio de Rentas Internas expidió con fecha 23 de Mayo de 2016, la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000204 en la que introduce una limitante adicional en los montos máximos y requisitos para aplicar automáticamente los beneficios previstos en los Convenios para evitar la Doble Imposición; es así que en su artículo 2 menciona que:

*Monto máximo para aplicación automática de beneficios.-* El monto máximo para aplicar automáticamente los beneficios previstos en los Convenios para Evitar la Doble Imposición será de veinte fracciones básicas gravadas con tarifa cero de impuesto a la renta para personas naturales.

Este monto máximo se aplicará sobre la suma de todos los pagos y créditos en cuenta, según lo que suceda primero en cada caso, realizados por un mismo agente de retención a un mismo proveedor en un mismo año fiscal, siempre que correspondan a costos o gastos deducibles para el agente de retención, a los que les corresponde el beneficio de una tarifa menor a la tarifa general del impuesto a la renta de sociedades en aplicación de Convenios para Evitar la Doble Imposición.

En el caso de que la totalidad de pagos referidos en el párrafo anterior superen el monto máximo, el agente de retención aplicará la tarifa de retención conforme lo establecido en la normativa tributaria vigente, sin considerar los beneficios previstos en los Convenios para Evitar la Doble Imposición, desde el momento en que se exceda el monto máximo y hasta el 31 de Diciembre de ese ejercicio impositivo, por el valor íntegro del pago o crédito en cuenta que provoque dicho exceso.

Del análisis que se desprende de esta resolución podemos afirmar que se trata de una medida para disminuir o evitar el abuso de empleo de los Convenios para reducir las bases imponibles entre Estados contratantes.

### **1.7. El problema de la deslocalización de las rentas**

Dentro de la problemática general planteada por el comercio electrónico para transacciones realizadas en línea, sin duda, uno de los temas más álgidos es la deslocalización de las rentas que se produce en el intercambio de bienes de tipo digital,

pero este fenómeno según nuestra opinión deviene de otros hechos que están directamente relacionados a manera más bien de una — causa y efecto — que bien pudiéramos decir que el origen es de tipo económico o comercial y su repercusión es de tipo tributario.

Lo antes expresado se refiere a que las rentas producidas son el resultado de un hecho económico ocurrido en operaciones realizadas entre compradores y proveedores que usan redes virtuales, transfieren bienes incorpóreos y usan sistemas de pago electrónicos, esto hace que la identificación de los sujetos y objetos intervinientes sea casi imposible, ya que la residencia del proveedor puede estar establecida en cualquier lugar del mundo y el servidor con su respectivo software (página web) que le sirve como elemento de enlace también puede estar ubicado otro lugar distante que no necesariamente va a ser la residencia, fija o temporal, del vendedor.

Esto ha ocasionado graves perjuicios sobre el presupuesto de los hechos imposables sobre los cuales las administraciones tributarias tienen pretensiones de exacción, generan difícil detección y más aún no dejan indicios de hecho para la ejecución de futuras auditorías informáticas. En este mismo sentido Fernando Serrano manifiesta:

Dificultades concretas para el control por parte de las autoridades fiscales involucradas de la renta derivada de una transacción electrónica ante la facilidad que encuentran los sujetos pasivos para la “deslocalización” del sistema informático (por ejemplo mediante la utilización de servidores repetidores de señal), la pérdida de los puntos y fuentes habituales de obtención de información de índole tributaria tradicional y la consolidación del fenómeno de la “desintermediación” por el que desaparecen o pierden peso específico mayoristas, minoristas y agentes en este tipo de operaciones.

Además, las escasas huellas dejadas por las transacciones informáticas y la imposibilidad de seguimiento efectivo de las mismas impiden o dificultan el control adecuado de estas operaciones y las labores de comprobación e investigación por parte de las distintas Administraciones tributarias.<sup>54</sup>

Lo anterior se agrava cuando dicho comercio electrónico ocurre bajo los modelos consumer to consumer o también llamado C2C debido a que, a diferencia de los negocios business to consumer o B2C, los intervinientes no requieren obtener registro de identificación fiscal, llevar registros contables, realizar declaraciones, ni ningún otro tipo de obligación tributaria formal, por lo que se convierte en una forma atractiva y rentable

---

<sup>54</sup> Fernando Serrano Antón, ed., *Fiscalidad internacional*, 4a ed (Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2010), 925.

de hacer negocios amén de la informalidad para actuar en anonimato tras las redes virtuales y por la ausencia de control por parte de las autoridades fiscales.

Otro enfoque importante que merece este tema, más allá de la deslocalización natural que se produce sobre estas actividades por los factores ya explicados, es la desviación inducida o artificiosa de las rentas por parte de sus beneficiarios hacia regímenes de menor imposición o preferenciales de acuerdo a sus intereses o a su planificación fiscal. Esto ocurre con las grandes corporaciones multinacionales que a través de sus estructuras organizativas usufructúan la explotación de sus intangibles en paraísos fiscales o en sistemas fiscales preferenciales y no en el país donde en esencia se generó el valor económico de esos intangibles, con lo cual se produce el traslado de esos beneficios a jurisdicciones con baja o nula imposición de acuerdo a estrategias de planificación tributaria agresiva.

Estos actos elusivos y evasivos deterioran las bases fiscales de las administraciones tributarias que ven en la movilidad de los agentes y la deslocalización de las rentas, los problemas de fondo para que un determinado Estado imponga con eficacia su potestad tributaria impositiva que hasta hoy afectan al comercio electrónico.

### **1.8. El comercio electrónico como potencial fuente de ingresos económicos y tributarios para contribuyentes y fisco.**

Es indudable que la tecnología actual junto con el desarrollo de equipos (hardware), programas y aplicativos (software), los avances de las investigaciones de la realidad virtual y realidad aumentada, comunicación inalámbrica, nanotecnología, incremento de velocidad de procesamiento y capacidad de almacenamiento, impresiones en 3D, almacenamiento de información en la nube, publicidad digital en portales web, plataformas de comercio electrónico, dispositivos portátiles con ubicación geo localizada, transmisión de datos en tiempo real (streaming), el internet de las cosas IoT, son

tecnologías transversales y han incursionado en forma exponencial en casi todos los ámbitos: educación, salud, gestión de control gubernamental, comercio, transporte, infraestructura, industria, hogares; además ha revolucionado la forma de hacer negocios y marketing a nivel mundial.

Primero abordaremos la situación actual del comercio electrónico en el contexto regional de América Latina, en donde el punto coincidente es el gran potencial que tiene el comercio electrónico en la región en cuanto a dinamizar la economía de cada país, generar empleo, expandir la participación y la competitividad de las economías de escala sobre todo de micro, pequeñas y medianas empresas —mipymes— y ofrecer recursos económicos a los Estados los cuales requieren estructurar normas claras, transparentes y viables para recaudar tributos en el entorno de un comercio versátil, dinámico y globalizado. Pero en el lado opuesto, existen también grandes limitaciones que aún mantienen distantes el aprovechamiento integral del comercio electrónico en nuestros países latinoamericanos, así lo manifiesta Roberto Azevedo, Director General de la Organización Mundial del Comercio, en el Taller sobre el comercio electrónico organizado por el grupo MIKTA (México, Indonesia, Korea, Turquía y Australia) en Julio 2016, “Una variedad de otras barreras económicas y tecnológicas todavía pueden causar problemas - como el infradesarrollo de los sistemas financieros y de pagos, la baja confianza del consumidor, y los marcos legales y regulatorios débiles”<sup>55</sup>.

A lo anterior debemos sumar otras dificultades como: la posible inseguridad que corren los datos enviados por la red, pérdida de los pagos realizados en línea, imposibilidad de localizar al vendedor en caso de devoluciones o quejas sobre el producto, uso fraudulento de información en la red, preferencia de los consumidores a tener contacto previo con los productos a adquirir, entre otros.

Según la prestigiosa revista América Economía Intelligence, en su artículo publicado sobre “Estudio de Comercio Electrónico en América Latina” manifiesta que el comercio B2C (transacciones de empresas a consumidores) en el año 2011, alcanzó la cifra de US\$ 43.000 millones con una proyección estimada de US \$ 70.000 millones para el año 2013. La participación por país en el gasto total del B2C regional la encabeza Brasil con el 59.1%, México el 14.2%, El Caribe el 6.4%, Argentina el 6.2%, Chile el 3.5%,

---

<sup>55</sup> «OMC | Noticias - Discursos Roberto Azevêdo D.G. - Taller sobre el comercio electrónico organizado por el grupo MIKTA», accedido 26 de julio de 2016, [https://www.wto.org/spanish/news\\_s/spra\\_s/spra132\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/news_s/spra_s/spra132_s.htm).

Venezuela el 3.3%, Centroamérica el 2.4%, Colombia el 2.3%, Perú el 1.4% y el resto de la región en la que se incluye Ecuador con el 1.21%<sup>56</sup>. Es importante señalar que la población mundial de usuarios de internet para el año 2014 asciende a 1.770 millones de personas, de las cuales América Latina y el Caribe participan de 176.3 millones de usuarios que representa el 10% del total mundial, Medio Oriente y África el 9.6%, América del Norte el 12.6%, Europa el 23.9% y Asia y el Pacífico 43.9% según datos de Futuro Digital 2014<sup>57</sup>.

En el Informe de la Conferencia de las Naciones Unidas Sobre Comercio y Desarrollo de la UNCTAD, considera que el marco estratégico para la promoción del comercio electrónico incluye: a) Infraestructura y servicios de TIC asequibles; b) Logística y facilitación del comercio; c) Promoción de un entorno propicio para el comercio electrónico y soluciones de pago en línea; d) Fortalecimiento del marco legal y reglamentario; e) Capacitación; f) Promoción de la contratación pública electrónica; y, g) Mayor concienciación de todas las partes interesadas<sup>58</sup>.

Concuerdo con los puntos antes expuestos ya que el comercio electrónico no reside únicamente en un mero acto transaccional para transferir bienes o servicios por medio de la red, sino que incluye un espectro mucho más integral como los es: la accesibilidad que tenga un país o una región al uso de las Tecnologías de la Información y la Comunicación TICs, en especial de aquellos países considerados en vías de desarrollo tanto en zonas urbanas como rurales, la inversión en infraestructura de cable de fibra óptica que realicen los Gobiernos en alianza estratégica con el sector privado o mejor aún con recursos provenientes de la inversión extranjera de empresas transnacionales —lo óptimo sería obtener investigación y desarrollo (I+D)—, eficiente sistema nacional interconectado de suministro eléctrico, prestación de banda ancha a precios accesibles, masificación de la telefonía móvil que permita la ubicuidad del servicio de internet, red vial de transporte nacional y transfronterizo, logística para entrega de pedidos

---

<sup>56</sup> América Economía Intelligence, «Estudio de comercio electrónico en América Latina», 2012, 2-3.

<sup>57</sup> «2014 LATAM Digital Future in Focus Webinar Slides and Video - September 2014», comScore, Inc, 5-6, accedido 4 de agosto de 2016, <http://www.comscore.com/lat/Request/Presentations/2014/2014-LATAM-Digital-Future-in-Focus-Webinar-Slides-and-Video-September-2014>.

<sup>58</sup> Naciones Unidas y UNCTAD/IER, «Informe sobre la Economía de la Información 2015. Liberar el potencial del comercio electrónico para los países en desarrollo», *Naciones Unidas, UNCTAD/IER*, 2015, 94-99.

provenientes del comercio electrónico incluido servicios postales, facilitación de trámites aduaneros, bajos aranceles y ágil procedimiento del draw back (devolución de impuestos), legislación nacional sobre comercio electrónico debe basarse en principios universales de equidad, transparencia, eficiencia, simplicidad administrativa y deben propender a armonizar con los instrumentos jurídicos internacionales vigentes, fortalecer sistemas de educación curricular sobre las TIC, estimular el empleo pleno de las tecnologías de avanzada en el sector productivo, innovación constante de sistemas de pago en línea (uso de tarjetas de crédito, débito, dinero electrónico, etc.), promover el uso de plataformas y portales de compras públicas en donde se involucren: personas naturales, empresas y Estado.

En el Ecuador el comercio electrónico no ha alcanzado suficiente desarrollo debido a la incipiente oferta local de bienes (tangibles o intangibles) o servicios en páginas web o tiendas en línea para comercializar productos por internet que atraiga las preferencias de los consumidores locales y más aún a clientes extranjeros que elijan esta alternativa de comercio y dinamicen a este sector de insospechadas fuentes de recursos.

Pero para dimensionar de mejor manera este tema, debemos iniciar con la exposición de los siguientes datos estadísticos emitidos para el año 2015 por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos INEC: el 32,8% de los hogares ecuatorianos a nivel nacional tienen acceso a internet, con mayor concentración en el área urbana; de ellos el 52,1% tienen servicio de internet a través de módem o teléfono, el 26,7% internet por cable de banda ancha y el 21,3% posee internet inalámbrico. De un total de 16'404.531 habitantes en el Ecuador para el año 2015 el 49,83% de la población mayor a cinco años tiene un celular activado, el 18,81% posee un teléfono inteligente (smartphone) y el 17,11% utiliza redes sociales. Igualmente en el mismo año de referencia el 12,2% de la población ecuatoriana es analfabeta digital. Otros datos importantes de señalar se refieren al gasto promedio mensual de los hogares en telefonía celular que asciende a US\$74,10 y en servicio de internet US\$44,26 para el año 2012.<sup>59</sup>

Con el fin de apreciar, mediante datos estadísticos, el uso actual de internet por parte de los usuarios en Ecuador, detallamos en los siguientes cuadros las cifras de

---

<sup>59</sup> Instituto Nacional de Estadística y Censos, «Tecnologías de la Información y Comunicación-TIC», Instituto Nacional de Estadística y Censos, accedido 24 de septiembre de 2016, <http://www.ecuadorencifras.gob.ec/tecnologias-de-la-informacion-y-comunicacion-tic/> link Resultados Principales.

usuarios con acceso a internet fijo y móvil por cada 100 habitantes en el último sexenio (2010-2015).

Tabla 1. Datos históricos de usuarios de internet fijo por cada 100 habitantes

<b>Año</b>	<b>Usuarios</b>	<b>Población</b>	<b>Usuarios internet fijo por cada 100 habitantes</b>
<b>Dic-2010</b>	3,495,498	14.111.640	24.77%
<b>Dic-2011</b>	3,986,086	14.443.679	27.60%
<b>Dic-2012</b>	5,710,625	14.899.214	38.33%
<b>Dic-2013</b>	6,880,205	15.774.749	43.62%
<b>Dic-2014</b>	7,924,291	16.027.466	49.44%
<b>Dic-2015</b>	11,027,782	16,278,844	67.74%
<b>Mar-2016</b>	11,772,507	16,341,316	72.04%
<b>Jun-2016</b>	12,465,642	16,403,786	75.99%

Fuente: SIETEL-ARCOTEL.  
Elaboración propia.

Tabla 2. Datos históricos de usuarios de internet móvil por cada 100 habitantes

<b>Año</b>	<b>Usuarios</b>	<b>Población</b>	<b>Usuarios internet móvil por cada 100 habitantes</b>
<b>Dic-2010</b>	331.662	14.111.640	2,35%
<b>Dic-2011</b>	1.513.107	14.443.679	10,48%
<b>Dic-2012</b>	3.300.480	14.899.214	22,15%
<b>Dic-2013</b>	4.205.577	15.774.749	26,66%
<b>Dic-2014</b>	4.934.076	16.027.466	30,79%
<b>Dic-2015</b>	5,693,268	16,278,844	34.97%
<b>Mar-2016</b>	5,991,107	16,341,316	36.66%
<b>Jun-2016</b>	6,246,757	16,403,786	38.08%

Fuente: SIETEL-ARCOTEL.  
Elaboración propia.

Tabla 3. Usuarios del servicio de acceso a internet por cada 100 habitantes

<b>Año</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>Jun-2016</b>
<b>Internet fijo</b>	24,77%	27,60%	38,33%	43,62%	49,44%	67.74%	75.99%
<b>Internet móvil</b>	2,35%	10,48%	22,15%	26,66%	30,79%	34.97%	38.08%

Fuente: SIETEL-ARCOTEL.  
Elaboración propia.

Como se desprende de los cuadros anteriores el crecimiento del uso del internet en Ecuador, sobre todo móvil, es significativo ya que en el mismo período de medición



con respecto al internet fijo ha crecido a un ritmo acelerado y sostenido, esto se relaciona sin duda a la masificación del uso de celulares y a la flexibilización de planes y costos de acceso a internet móvil por parte de los proveedores de servicios de telecomunicaciones.

En Diciembre de 2015, con la participación de la Escuela Politécnica Nacional, el Ministerio de Telecomunicaciones y Secretaría Coordinadora de Política Económica se llevó a cabo el foro sobre “El Desarrollo del E-commerce en Ecuador”, en donde se analizaron varios aspectos como la falta de confianza de los usuarios en el empleo de los canales electrónicos, la carencia de cifras reales del sector, menor oferta y promoción; entre los aspectos positivos se destaca la implementación estratégica del comercio electrónico a través de sus portales web por parte de algunas empresas pymes del país, lo cual ha representado una facturación aproximada de US\$5,5 millones en el año 2015. Para el año 2014 se registraron ventas aproximadas de US\$500 millones, además se expuso que la adopción del dinero electrónico como medio de pago debe ir en paralelo con la oferta de servicios digitales<sup>60</sup>.

La participación del sector empresarial en el comercio electrónico se mantiene en desarrollo, las plataformas más frecuentes que generan actividad económica y gestionan comunicación y campañas publicitarias están relacionados con: venta de tiquetes aéreos, reservación de hoteles en línea, productos de tecnología, venta de bienes raíces, courier y comercio de intangibles como programas, libros, música, servicios financieros, servicios de empleo y profesionales. Destacan los siguientes sitios web (punto com punto ec): OLX, econcargoecuador, despegar, mercadolibre, latam, neverlandmoda, plusvalía, multitrabajos, ecuavisa, lexis, linkedin, ecuador.patiotuerca, dhl ecommerce, música, netflix, bankguay, intermatico, etc.

Con lo anterior podemos ponderar el gran mercado previsible de transferencia de bienes y servicios que tiene el Ecuador frente a un sistema de oferta y demanda globalizado, generador de recursos potencialmente ilimitados, es por eso la importancia de incorporar normativa fiscal, legal y comercial que sin obstaculizar el desarrollo de nuevos modelos de negocios digitales, el Estado adopte su rol regulatorio de determinación objetiva, recaudación y control impositivo sobre tales segmentos de negocios de alta innovación.

---

<sup>60</sup> «El desarrollo del E-Commerce en Ecuador aún no se consolida», accedido 16 de agosto de 2016, <http://www.revistalideres.ec/lideres/comercioelectronico-ecuador-foro-pymes.html>.

Sin embargo en el Ecuador y en los países de Latinoamérica todavía existe una brecha digital, es decir el acceso a las TICs es todavía restringido o dicho de manera más específica no llega a la gran mayoría de la población sobre todo aquella que reside en las zonas rurales o marginales cuyos índices de carencia son altos. Dentro de la matriz de políticas y lineamientos estratégicos planteados en el Plan Nacional del Buen Vivir 2013-2017, se encuentra el “Objetivo 4.6. Promover la interacción recíproca entre la educación, el sector productivo y la investigación científica y tecnológica, para la transformación de la matriz productiva y la satisfacción de necesidades”<sup>61</sup>, mediante el cual se esbozan políticas de fortalecimiento a la educación e investigación en TICs e impulso a proyectos de investigación, desarrollo e innovación (I+D+i) de modo que se inserten y aporten al cambio de la matriz productiva de nuestro país.

Por otro lado, en la obra “Libro Blanco de Territorios Digitales en Ecuador” se manifiesta que: "Territorio Digital es aquel territorio innovador que aprovecha las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) y otros medios para mejorar la calidad de vida, la eficiencia del funcionamiento y los servicios urbanos y la competitividad, al tiempo que se asegura de que responde a las necesidades de las generaciones presentes y futuras en lo que respecta a los aspectos económicos, sociales y medioambientales"<sup>62</sup>. En la misma obra dentro de las perspectivas económicas refiere que la participación de la industria TIC en el PIB en el año 2013 es de 3,1% comparado con un 3,2% del promedio regional y que la meta es lograr incrementar esta participación al 5% en el año 2017<sup>63</sup>.

Todo esto nos lleva a concluir que el desarrollo de las tecnologías de la información y la comunicación dentro de una economía coadyuvan al desarrollo socio-económico y estándar de vida de la sociedad, tecnifican y automatizan procesos productivos con la consecuente reducción de costos de bienes y generan mayor competitividad.

---

<sup>61</sup> Ecuador, ed., *Buen vivir: plan nacional 2013-2017: todo el mundo mejor*, Primera edición (Quito, Ecuador: Senplades, 2013), 491.

<sup>62</sup> #Mintelizate by @observatic\_ec, «TERRITORIOS DIGITALES», #Mintelizate by @observatic\_ec (blog), 12, accedido 27 de septiembre de 2016, <http://www.observatoriotic.mintel.gob.ec/territorios-digitales-2/>.

<sup>63</sup> @observatic\_ec, 70.

### **1.9. La factibilidad y mecanismos para gravar con impuestos directos a las operaciones electrónicas.**

La viabilidad de gravar este tipo de transacciones electrónicas no es cosa simple, dada la creciente oferta y demanda de operaciones digitales, el apareamiento de nuevos modelos de negocios y traslación de las funciones comerciales según los intereses económicos de las empresas multinacionales, la desmaterialización y consumación remota de los mismos, la gran movilidad de los agentes que guardan anonimato en las redes o detrás de una dirección IP, la cada vez más volátil transferencia de bienes digitales y capitales financieros entre países, todo esto hace que las Administraciones Tributarias no puedan ejercer un control total y eficaz sobre esta matiz de variables, es por eso que los Organismos como la OCDE, ONU, pese a su intensa gestión directa llevada a cabo por varias décadas, aún no han logrado consensuar normas o patrones fiscales internacionales claros y viables que den seguridad jurídica y económica tanto a las empresas como a sus Administraciones Públicas en el entorno de una economía digital globalizada y que además no obstaculicen el desarrollo del comercio electrónico. Al respecto Truan Kaplan percibe estas dificultades y menciona acertadamente:

El problema radica esencialmente en saber cuándo y cómo la empresa obtiene las utilidades y los costos que se asocian a tal actividad; es fácil saberlo cuando estamos frente al comercio electrónico indirecto, aquel que se perfecciona, mediante la entrega material posterior del bien, asimilándose a las ventas por catálogo o telefónicas con el consentimiento previo dado en línea, el problema existe en el comercio directo, aquel en el cual se obtiene el consentimiento y la entrega del bien on-line, estos se hacen respecto de bienes intangibles multimediales cuyo soporte es electrónico; video, música, software, actualizaciones, entre otros.<sup>64</sup>

La OCDE en su reciente informe sobre el Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios del año 2014 al respecto considera que: “Es necesaria una realineación de la imposición y de las actividades productivas esenciales para restaurar los efectos y los beneficios pretendidos por los estándares internacionales, que puede que no hayan evolucionado a la par de los cambiantes modelos empresariales y de la evolución tecnológica”.<sup>65</sup>

---

<sup>64</sup> Truan Kaplan Tomás, *Sistema de Tributación Del Comercio Electrónico*. (Place of publication not identified: Editorial Acad Mica Espa, 2012), 20.

<sup>65</sup> Oecd, *Plan de Accion Contra La Erosion de La Base Imponible Y El Traslado de Beneficios*. (Place of publication not identified: Organization For Economic, 2014), 15.

En el subcapítulo 1.5 se planteó detalladamente las distintas posturas sobre el posible tratamiento a someter a las operaciones electrónicas, de las cuales podemos compendiar las posiciones doctrinarias más dominantes: a) la autorregulación del internet, determinado por las propias fuerzas del mercado, lo que establece una exención o liberación de impuestos al comercio electrónico en detrimento del cumplimiento del principio de la neutralidad fiscal; b) establecimiento de un nuevo impuesto especial y directo al comercio electrónico como el *bit tax*, a decir de varios analistas jurídicos atentatorio a los principios de capacidad contributiva, equidad, efectividad y simplicidad; c) adaptación o ajuste de los esquemas vigentes de imposición aplicables al comercio tradicional hacia el nuevo contexto del comercio digital, con base al precepto de flexibilidad jurídica, considera innecesaria la creación de nuevos impuestos sino propone la adecuación de los existentes. De las propuestas anteriores la mayoría de países se han alineado con la última ya que consideran que tendrán que readaptar sus regímenes impositivos locales y armonizar con el sistema jurídico internacional a través de acciones de cooperación e intercambio de información entre Administraciones Tributarias.

Partiendo de la premisa que los tributos directos que gravan al comercio convencional son los mismos que se atribuyen al comercio electrónico, cabe decir el impuesto sobre la renta (compuesto por rentas de trabajo y capital o de ambas), gravan la base imponible de las ganancias netas de los sujetos pasivos (ingresos brutos menos costos y gastos deducibles), pero es en el ámbito de la fiscalidad internacional donde se presentan los aspectos conflictivos dado que surgen grandes interrogantes como a quién, en dónde y cómo tributarían las rentas generadas en transacciones electrónicas.

El art. 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno de Ecuador<sup>66</sup> tipifica que son ingresos de fuente ecuatoriana aquellos que perciban sus residentes y extranjeros por las actividades económicas acaecidas en el territorio ecuatoriano (principio de fuente), aunque no menciona de forma explícita al comercio electrónico, además los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior que provengan de sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas en Ecuador (renta mundial), también considera gravables los ingresos de los no residentes obtenidos a través de un establecimiento permanente (principio de residencia); hasta aquí no representa ninguna

---

<sup>66</sup> Ecuador, «Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno», Pub. L. No. Registro Oficial Suplemento 463 (2004).

novedad puesto que constituye la actual estructura impositiva aplicable a las actividades económicas tradicionales, pero el momento en que interactúan sujetos pasivos de Estados diferentes en sus relaciones comerciales atribuibles a transacciones electrónicas desmaterializadas, se interponen las potestades tributarias cuyo efecto no dilucida a qué jurisdicción se atribuye las rentas generadas salvo que exista de por medio un Convenio bilateral para evitar la doble tributación de un mismo hecho imponible, en el cual se clarifican los conceptos del Estado fuente y el de residencia, se caracterizan las rentas (entre ellas “las regalías y beneficios empresariales”) y se estipulan los respectivos gravámenes y exenciones.

Es conocido que la generalidad de los sistemas tributarios de los distintos Estados —sobre todo de Latinoamérica— basan su potestad tributaria en el criterio de la fuente, puesto que éstos fueron estructurados para un tipo de comercio arraigado en la producción de bienes y servicios tangibles que transitaban las fronteras de los países permitiendo el control de las mismas a través de sus servicios aduaneros y consecuentemente la fácil imposición y recaudación. Mas el comercio electrónico genera todo lo contrario, la volatilidad de sus bienes digitales, prestación de servicios y derechos de propiedad intelectual e industrial que en la mayoría de los casos no pueden ser controlados por las administraciones tributarias por el masivo uso de datos electrónicos, por eso para aquellas economías desarrolladas del primer mundo el criterio de la fuente de la renta va perdiendo vigencia y se sobrepone el precepto del gravamen de las rentas en el domicilio fiscal o en la sede efectiva de administración de las sociedades.

También es importante distinguir entre el comercio electrónico directo (en línea) y el indirecto (fuera de línea), como se ha dicho el primero involucra bienes intangibles transmitidos por el internet y el segundo aunque el proceso se inicia en una página web su culminación de entrega de bienes se lo hace a través de tiendas o servicio de entrega al consumidor. Además es necesario analizar en la red cualquier tipo de operación que involucre un Contrato electrónico y examinar detalladamente la naturaleza de cada transacción para determinar su eventual imposición.

Otros elementos a dilucidar se refieren a que si el comprador es una persona natural (B2C) y su intención es el consumo personal y final del bien digital —es decir transferencia totalitaria de dominio—, será considerada como una transacción de prestación de servicios y en consecuencia tratada fiscalmente como un beneficio

empresarial; y, si lo hace una empresa intermediaria (B2B) con fines a ultranza de explotación económica configurando el “uso” o “concesión de uso de derechos” se dará el tratamiento fiscal de regalías o cánones; todo lo anteriormente dicho en operaciones comerciales entre usuarios residentes en un Estado con residentes de otro Estado en donde se establezca la relación: *comprador-cliente-usuario* versus *vendedor-proveedor-beneficiario efectivo* en la transmisión contractual de bienes y derechos intangibles cuya contraprestación genera valor económico susceptible de imposición; a la vez, la calificación de dichas rentas se sujetarán a la interpretación legal de los cuerpos normativos inherentes y a las normas internas de un Estado que se interrelacionan con otro Estado a través de un Convenio para evitar situaciones de doble imposición o más aún de doble no imposición.

Según lo ya mencionado en el subtema 1.6. *Calificación de las operaciones electrónicas*, es válido mencionar en este punto que en la práctica con el objeto de evitar la doble imposición internacional, en el pago de regalías se comparte la potestad tributaria entre Estados contratantes, mediante convenios bilaterales, con límite de retención en el Estado donde se pagan aquellas regalías. Ahora bien, la OCDE ha planteado varias alternativas de solución con el objeto de obtener la identidad y ubicación geográfica de las partes involucradas en las operaciones digitales, entre ellas el uso del registro de información de terceras partes que incluso pueden llegar a ser agentes no residentes a quienes no aplica el alcance de sus normas locales, también se ha analizado la posibilidad del rastreo de las direcciones de protocolo de internet IP, pero aparentemente son proyectos costosos y que en su proceso de ejecución se corren el riesgo de caer en obsolescencia tecnológica, otras medidas de verificación jurisdiccional que se han barajado son una declaración voluntaria de jurisdicción por parte del consumidor y los certificados digitales. Según el Informe *Resumen-Tributación Fiscal y Comercio Electrónico: Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa*: “la tecnología tendría más posibilidades de determinar alguna forma la ubicación de un consumidor (esto es, el lugar de consumo) a largo plazo, que determinar su lugar de residencia”<sup>67</sup>

---

21. <sup>67</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development, *Taxation and electronic commerce*,

Otro problema recae en la indeterminación del ente recaudador de impuestos, por lo que han habido planteamientos en el sentido que los agentes de retención —en calidad de terceras partes— que podrían asumir obligaciones de carácter instrumental dentro de la relación jurídica tributaria *Contribuyente-Estado*, son los proveedores de internet, las empresas de mensajería o correos paralelos y las entidades financieras que intermedian las operaciones electrónicas en la cadena comercial de negociación, entrega y pago de bienes y servicios digitales, incluso se ha esgrimido la posibilidad de crear un organismo con poderes supranacionales.

Las otras cuestiones de preeminencia que tienen que ver con la imposición directa en operaciones electrónicas de sociedades se refieren al rediseño del concepto de establecimiento permanente sobre todo en lo referente al planteamiento de un nuevo nexo jurídico: “presencia virtual significativa” que comprende el cumplimiento de ciertos requisitos como contar con un sitio web en el idioma local, servicios bancarios, de suministro y de entrega en ese país; así como modificaciones a las excepciones al estatus de EP en vista que las actividades auxiliares podrían estar siendo usadas para encubrir la verdadera esencia económica de actividades principales de operaciones de comercio electrónico y amparado en dicha excepción erosionar la base imponible; reducción de la manipulación de las normas de precios de transferencia en la transmisión de activos intangibles, los grupos económicos internacionales crean figuras organizacionales complejas que utilizan su estructura vinculada para ceder el uso o derecho de uso de intangibles hacia Estados con regímenes tributarios favorables.

Es necesario ejemplificar con un caso práctico para evidenciar la problemática en la aplicación del impuesto a la renta de sociedades sobre operaciones electrónicas. La famosa multinacional Microsoft ubicada en Redmond Washington desarrolla, produce y otorga licencias de software y equipos electrónicos. Microsoft tiene varias divisiones de negocios adyacentes, entre las cuales está Skype ubicada en Luxemburgo que por su parte se dedica a desarrollar sistemas de comunicación globales tales como llamadas, videollamadas y mensajería de texto. Microsoft es la empresa matriz donde posiblemente se crea el mayor valor económico en el desarrollo del software, donde se asumen los riesgos principales y se utilizan activos importantes, sin embargo, Skype con sede en Luxemburgo de acuerdo a nuestro régimen tributario se lo considera paraíso fiscal y por

lo tanto considerado un régimen de nula imposición y precisamente en ese Estado es donde se explotan económicamente sus intangibles.

Ahora bien, una sociedad en Ecuador puede acceder directamente al website de Skype para adquirir sus planes de servicio corporativos, mediante un proceso comercial amigable se puede seleccionar el plan deseado por un tiempo limitado y pagar en línea a través de una tarjeta de crédito, una vez realizada la cancelación, se tiene acceso a la descarga de la aplicación y al uso completo del software sin que muchas veces el proveedor del exterior emita una factura o documento que valide la transferencia. En esta transacción *on line* debemos analizar varias aristas que nos plantea este caso:

Primero debemos considerar que según el segundo inciso del artículo 10 del Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno establece que se consideran ingresos de fuente ecuatoriana los que provengan de actividades desarrolladas en territorio nacional cualquiera sea el domicilio, residencia o nacionalidad del contribuyente. A la claridad de los hechos, Skype realizó una venta en nuestro país sin poseer una sucursal o un establecimiento permanente, sino mediante un sitio web o un server desde Luxemburgo, por lo que a falta de normativa expresa no se podría establecer un vínculo jurídico para determinar un supuesto hecho gravable.

Por otro lado, tenemos la calificación de la renta para fines del debido tratamiento fiscal, la cual podría encasillarse como *uso de licencia* con límite de tiempo basado en un contrato electrónico previamente aceptado por la empresa, descartamos el tratamiento como regalía ya que la intención de la sociedad en Ecuador no es su reproducción, reventa o transmisión de sub licencias sino más bien su consumo en destino, por lo tanto apoyándonos en la doctrina tributaria y las directrices internacionales podríamos manifestar que se trata de un servicio digital (abordado en el capítulo 1.6) cuyo tratamiento más apropiado sería como beneficio empresarial, pero al no existir de por medio un EP fijo de Skype en Ecuador esta renta realizada en nuestro territorio no estaría alcanzada por nuestra legislación, en detrimento que Ecuador no mantiene un Convenio de doble tributación con Luxemburgo.

Otro aspecto importante de analizar es la ausencia de un marco jurídico tributario, de criterios y definiciones sobre transacciones de bienes y servicios efectuados a través de internet que dejan vacíos y lugar a erróneas interpretaciones a los contribuyentes. No obstante, de acuerdo a los artículos 13 y 39 de la Ley Tributaria y 30 del Reglamento



referente a pagos al exterior en donde se establece que para que dichos pagos sean deducibles para fines del impuesto a la renta se requiere realizar la respectiva retención en la fuente sobre el valor bruto del servicio a través de una liquidación de compras de bienes y servicios estableciéndose una figura comercial de importación de servicios (artículo 146 del Reglamento), a través de este procedimiento todos los servicios prestados en territorio ecuatoriano por no residentes están gravados con una tarifa de imposición general del 22%, sin embargo Luxemburgo al ser considerado paraíso fiscal se aplica una tasa del 35%. En nuestro ejemplo, podemos concluir que la compra de la licencia para fines de uso empresarial debería ser calificada como un servicio basándonos en las directrices de la Comunidad Europea, sin que exista una norma local específica que determine aquello. Hay otras actividades más claras e identificables como sucede con la publicidad que realiza Facebook a través de su modelo de negocio Facebook Ads y que el tratamiento tributario propuesto aplicable como “servicio” para el ejemplo de la licencia se podría trasponer a estos otros casos análogos. Finalmente con el propósito de diagnosticar este tema surge la necesidad de enmarcar el alcance de la tributación al comercio electrónico objeto de esta investigación, para lo cual enumeramos los siguientes pasos:

1. Identificar la configuración del presupuesto de hecho del impuesto sobre la renta que se origine en alguna transacción en línea o algún Contrato de comercio electrónico.
2. Analizar y calificar objetivamente la renta objeto del impuesto sobre todo diferenciando si se trata de una prestación de servicio o si se refiere al uso o concesión de uso de un bien digital definido como regalía.
3. Verificar la identidad y jurisdicción de los agentes económicos sean residentes o no residentes: tales como compradores, vendedores, intermediarios.
4. Determinar el nexo jurídico entre Estado y contribuyente referidos a la fuente (vínculo económico), residencia (vínculo personal) o renta mundial, es decir la competencia tributaria de un Estado o el límite derivado de las jurisdicciones de distintos Estados.
5. Determinar la localización y temporalidad de los ingresos y las funciones comerciales provenientes de transacciones electrónicas internacionalizadas.

6. Establecer la existencia o no de Convenios de Doble Imposición entre países con los cuales se celebren contratos de comercio electrónico.

7. Evaluar  
cumplimiento de contrato y firmas electrónicas y la forma de pago por medios electrónicos y la oportunidad de gravar el hecho imponible ocurrido.

Como vemos ha sido necesario discernir metódicamente todos sus elementos convergentes e interactuantes que nos dará ciertas pautas sobre los mecanismos para gravar operaciones automatizadas.

#### **1.10. Adopción de políticas fiscales en base a los principios generales que fundamentan la imposición del comercio electrónico.**

El crecimiento sostenido del comercio electrónico en el Ecuador, representa para nuestro país y su gobernanza el advenimiento de oportunidades pero a la vez el planteamiento de desafíos de participación, gestión y control de los actores de la economía entre ellos: el conglomerado de contribuyentes y la Administración Tributaria. Oportunidades en el sentido de la potencial fuente de recursos que representa el ingente flujo de bienes y servicios digitales que trascienden fácilmente las fronteras de los países a través del ciberespacio virtual, rentas eventualmente aptas para ser sujetas a imposición así como el promisorio futuro de las TICs y su influencia en el desarrollo de las economías del mundo. Retos en el sentido de la visión y necesidad de replanteamientos sobre la estructura del sistema impositivo actual por parte de la Administración Tributaria ya que es indudable que las autoridades fiscales de los distintos países han evidenciado que sus regímenes impositivos locales han quedado obsoletos, o por lo menos no han tenido el alcance eficaz de control y potestad jurisdiccional, ante el avance acelerado de nuevos modelos y formas de hacer negocios a través de la red, en desmedro de sus recaudaciones tributarias.

El Estado se encuentra revestido de poder pleno para crear impuestos, a través de los procedimientos e instancias jurídicas respectivas, de lo cual deriva su soberanía y potestad territorial, es por ello que los tributos representan herramienta eficaz de la política fiscal de un Estado y ejercen presión para generar fuentes sustentables de

ingresos para nutrir el presupuesto estatal que a su vez representa instrumento socio-económico para el ejercicio de políticas públicas de inversión, salud, educación, vivienda y servicios públicos de calidad o lo que también se denomina “democratización del gasto público”.

El artículo 300 de la Constitución del Ecuador manifiesta que: “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.”

*“La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.”*<sup>68</sup> (Énfasis añadido).

Para complementar el sentido de la norma anterior debemos mencionar el artículo 285 de la misma Norma Suprema que dice: “La política fiscal tendrá como objetivos específicos:

1. El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos.
2. La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados.
3. La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.”

Los principios tributarios clásicos —que fueron concebidos sobre la base de conceptos de presencia física— han sido trastocados debido al efecto de los trascendentales cambios tecnológicos que han acontecido en las últimas décadas, el fenómeno del comercio electrónico ha originado conflictos en los criterios de aplicación de la potestad jurisdiccional entre Estados para someter a imposición las operaciones efectuadas por estos medios, potencializando los esfuerzos hacia el punto que los ingresos tributen en la jurisdicción en que se desarrollan sus actividades económicas y donde se genera valor.

En la Conferencia Ministerial de Ottawa de 1998 que incluye el denominado *(CTM) Condiciones Tributarias Marco*, en donde se plantearon los principios más adecuados a esa época para tratar sobre el problema de la fiscalidad electrónica, siguen

---

<sup>68</sup> «Constitución de la República del Ecuador», Registro Oficial 449 § (2008).

todavía vigentes pese al aparecimiento de nuevos esquemas comerciales y avances tecnológicos, de entre los cuales el principio de justicia tributaria continúa siendo el principal puntal jurídico para el diseño de toda política fiscal. Aunque ya lo hemos revisado con anterioridad, es importante repasar rápidamente los conceptos básicos de estos principios tutelares:

Neutralidad.- El diseño de los tributos que gravan operaciones del comercio electrónico o tradicional no puede favorecer o menoscabar ni al uno ni al otro.

Eficiencia.- Las cargas de cumplimiento por parte de los contribuyentes y los costos de control por parte de la Administración Tributaria deben reducirse eficientemente.

Certeza y simplicidad.- Las normas fiscales de un Estado deben ser lo suficiente explícitas y comprensibles para la generalidad de contribuyentes de modo que facilite la realización de sus obligaciones tributarias y su posterior control.

Efectividad y justicia.- Los sistemas impositivos han de generar la cantidad suficiente de impuestos, tanto en tiempo y forma, para financiar el gasto público, restringir eventos de elusión o fraude y examinar en origen posibles riesgos.

Flexibilidad.- Los esquemas y regímenes tributarios deben ser adaptables a los nuevos escenarios comerciales y tecnológicos.

Ahora bien, debido a la interdependencia de los países en el contexto de una economía integrada globalmente y a la influencia cada vez más visible de la interacción de las empresas multinacionales a través de prácticas de planificación fiscal agresiva, tales como: abuso de los convenios de doble tributación para aplicar el más favorable (treaty-shopping), manipulación de precios de transferencia en la venta y explotación de activos intangibles, deslocalización de las rentas en regímenes de baja presión fiscal y separación de la actividad económica esencial, entre otras; facilitan la creación de estructuras organizativas complejas, o como lo menciona la OCDE: “*modelos globales basados en organizaciones de gestión matricial y cadenas de suministro integradas que centralizan varias funciones a nivel regional o global*”<sup>69</sup>, con el propósito de reducir artificiosamente la carga tributaria de los negocios intragrupo (dígase de la matriz, filiales, sociedades relacionadas).

---

<sup>69</sup> Oecd, *Plan de Acción Contra La Erosión de La Base Imponible Y El Traslado de Beneficios.*, 8.

Todos estos fenómenos han provocado que los Gobiernos evidencien una progresiva disminución de sus recaudos fiscales y el consecuente impacto negativo para estructurar sus presupuestos que cubran las necesidades de sus ciudadanos, además afecta la competitividad de las empresas —sobre todo locales— que soportan mayor presión fiscal que las multinacionales, puesto que aquellas poseen, superior capacidad administrativa y financiera para trasladar beneficios a su favor más allá de dichas jurisdicciones, de ahí que las Administraciones Tributarias están llamadas a tomar un rol más activo y determinante en el planteamiento de normas tributarias simples, justas y transparentes que se adapten dinámicamente a las nuevas realidades sin limitar el crecimiento comercial de comercio digital.

Al respecto Antonio Weffer y Luis Cifuentes en su aporte “El Comercio Electrónico en Venezuela (Una Propuesta de Política Fiscal)”, publicado en el libro Comercio Electrónico <sup>70</sup>, estipula seis ejes de acción a partir de los cuales la Administración Tributaria debería realizar avances urgentes sobre el tema que nos preocupa, estos son:

Plan Estratégico de Acción:

1. Crear un foro de Consulta,
2. Estrategia de Impacto sobre las Rentas,
3. Estrategia de Servicios,
4. Estrategia Jurisdiccional,
5. Estrategia Administrativa, y
6. Estrategia Impositiva

Considero que los planes de acción estratégicos detallados, dentro de su dimensión más aproximada, sintetizan las medidas emergentes de fondo que el Gobierno en conjunto con el sector privado y otros agentes adyacentes deberían emprender para dar un verdadero impulso al desarrollo del comercio electrónico y que se convierta en un aporte sustentable para la economía. Analizando los temas propuestos por Weffer y Cifuentes podemos manifestar que es necesario:

---

<sup>70</sup> Ricardo Luis Lorenzetti, *Comercio Electrónico 3* (Lima, Perú; Bogotá, Colombia: ARA Editores : Editorial Temis, 2003), 800.

Fomentar un escenario consultivo y de opinión abierta que involucre a los actores del quehacer empresarial, gubernamental, gremial, académico; crear grupos técnicos especializados en áreas de convenios, fiscalidad internacional, tecnología que aprovechen los estudios, investigaciones y lineamientos más avanzados sobre los temas emitidos por los Organismos Internacionales como la OCDE y adaptarlos en la medida de lo posible a la realidad de nuestra legislación.

Medir el impacto económico sobre los posibles ingresos que generaría la aplicación de normativa impositiva en el comercio electrónico, pero a la vez valorando los riesgos inherentes del mismo; contar con datos estadísticos oficiales sobre el estado actual y desarrollo de las cifras relacionadas con el comercio electrónico.

Hacer uso de herramientas tecnológicas TIC para mejorar la comunicación y servicio a los contribuyentes, impulsar los procesos formales y administrativos sobre declaraciones en línea, capacitar a los contribuyentes, socializar normativas nuevas, generalizar el empleo del buzón electrónico y la firma electrónica, implementar pagos en línea, optimizar los procesos automatizados internos, establecer mecanismos de cooperación con otras Administraciones para intercambio de información de contribuyentes, etc. En este sentido la Administración Tributaria de Ecuador en las dos últimas décadas ha tenido avances significativos en el uso y aplicación efectiva de plataformas y herramientas tecnológicas de avanzada en concordancia con la ley de comercio electrónico y su reglamento.

Verificar el estatus de nuestra legislación interna en operaciones indirectas de comercio electrónico y buscar alternativas de adaptación al comercio electrónico directo de bienes digitales e intangibles, revisar los CDIs suscritos con otros Estados (18 en el caso de Ecuador) y confirmar el cumplimiento del criterio de sujeción (fuente o residencia). Revisar los conceptos de establecimiento permanente, sede de dirección efectiva, presencia significativa, actividades auxiliares, evaluar que los precios de transferencia estén en línea con la creación del valor (activos usados, control de riesgos y desarrollo de funciones esenciales)

Participar en foros internacionales en calidad de país no miembro asociado o a través de instituciones o directivos de alto nivel técnico para analizar las regulaciones más actualizadas así como las últimas investigaciones y tendencias de riesgo. Es importante señalar que hace pocos años se creó el Centro de Estudios Fiscales que desarrolla estudios

y publicaciones sobre la realidad tributaria y su impacto socio-económico en nuestro país y de más reciente creación el área de Fiscalidad Internacional para abordar temas de convenios, precios de transferencia, paraísos fiscales, partes relacionadas del exterior.

Sobre la administración de impuestos surge la necesidad de: *a) identificación e información de los contribuyentes*.- a través del registro de los certificados digitales encargado a entidades de alta credibilidad, localización de las direcciones IP mediante herramientas tecnológicas de rastreo, ubicación del servidor y hospedaje de sitios web “.com.ec”; *b) recaudación y control de impuestos*.-determinación de los intermediarios durante las fases de negociación y pago en la transferencia de bienes digitales, servicios o intangibles, tal es el caso de los proveedores de internet ISP, las entidades financieras por el uso de tarjetas de crédito o dinero electrónico a quienes la Administración podría encargarles la titularidad de agentes de retención de impuestos, por otro lado los esfuerzos deben orientarse a la ejecución de auditorías en tiempo real; *c) logro de acuerdos*.- como los acuerdos en operaciones controladas en precios de transferencia entre la Administración Tributaria y los contribuyentes conocidos como Acuerdos Anticipados de Precios (APA, advance pricing agreements); y, *d) cooperación internacional*.- sobre todo entre Administraciones Tributarias con nexos de atribución tributaria con el objeto de intercambio de información relativa a identificación de los contribuyentes no residentes y operaciones de los vendedores de intangibles registradas en el exterior.

En cualquier caso las políticas fiscales deben ser inclusivas (mediante el otorgamiento de beneficios e incentivos a los grupos más vulnerables), encaminarse al bienestar colectivo, perseguir el desarrollo socio-económico de sus ciudadanos quienes deben adquirir concientización de sus obligaciones y empoderamiento de una cultura tributaria participativa, promoviendo la producción bajo estándares medio-ambientales, asegurando el empleo digno, incentivando la inversión, suministrando servicios públicos que cubran las necesidades de la mayoría de la población de una manera equitativa y redistributiva.

### **1.11. Enfoque de las acciones desarrollados por la OCDE según el Informe Final BEPS 2015**

En Julio del 2013 la OCDE se propuso desarrollar un plan de acción contra la Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Base Erosion and Profit Shifting

en adelante BEPS por sus siglas en inglés, cuyo cometido marca un punto de inflexión en materia de cooperación y coordinación entre las administraciones tributarias de sus países miembros e incluso en la dinámica de interacción con países no miembros involucrados que adoptan —a manera de legislación blanda— los lineamientos y directrices de la OCDE. En Octubre del 2015 se emitió el Reporte Final sobre las 15 acciones del Proyecto BEPS/G20, aun cuando todas estas se interrelacionan y complementan entre sí, aquellos puntos que nos concierne analizar están determinados en las acciones No.1 Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital, la No.7 Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, No.8 a 10 Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor. ACCIÓN 1. Abordar los desafíos fiscales en la economía digital.- Entre los puntos iniciales más destacables podemos mencionar que el informe reconoce que el diseño de normas exclusivas para el comercio electrónico resultaría inviable, además en un entorno de economía globalizada también sería impracticable enmarcar el radio de participación de la economía digital en el contexto de la economía mundial que se ha visto impulsada por un avance tecnológico vertiginoso por lo que ha dejado obsoleto el antiguo sistema tributario internacional y tiende a convertirse en la economía predominante. Otro tema sustancial es el apareamiento de nuevos modelos de negocios de tipo virtual<sup>71</sup> los cuales se detallan en el Anexo 4.

Como podemos apreciar en el anexo, este tipo de nuevos negocios en la red pueden llevarse a cabo entre sujetos con distintas jurisdicciones cuya relación comercial de oferta y demanda de bienes o servicios digitales e intangibles por los cuales se paga en línea un determinado valor, siendo tales transacciones o hechos impositivos de difícil rastreo para las Administraciones Tributarias de los Estados intervinientes y su consecuente afectación y desmedro de los recaudos fiscales.

Ahora bien, entre las principales características de la economía digital desde el punto de vista fiscal tenemos: **la movilidad de los intangibles** en donde generalmente la inversión y desarrollo de intangibles es un factor primordial de creación de valor y crecimiento económico para las compañías en una economía digital, por ejemplo: una compañía multinacional que incorpore una plataforma digital de logística que gestione a

---

<sup>71</sup> Traducción no autorizada: OECD, ed., *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Action 1: 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (Paris: OECD, 2015), 64.



distancia la operatividad de almacenes y capacidad de envío (inclusive de bienes tangibles), a medida que exista mayor intensificación del valor de esos intangibles y con arreglo a las normas tributarias existentes, es factible que la propiedad legal sobre tales intangibles pueda ser fraccionada de las actividades que los originaron mediante la asignación y transferencia entre empresas asociadas del grupo multinacional.

***La movilidad de los usuarios y clientes*** el mejoramiento de la conectividad por internet viabiliza la transacciones electrónicas remotas de usuarios residentes en un país, que estando situados en otro país, pueden transar bienes digitales provenientes de un tercer país. Esta creciente movilidad puede ser exacerbada por el uso de redes personales o servidores proxy con el objeto de deslocalizar el lugar real de la venta y con el agravante del anonimato del usuario detrás de un IP movable.

***La movilidad de las funciones comerciales*** los negocios tienen cada vez mayor capacidad de manejar sus operaciones globales en bases integradas desde una ubicación centralizada la cual puede ser removida geográficamente tanto desde el lugar donde las operaciones son llevadas a cabo o desde la ubicación de sus proveedores o clientes, además otro factor determinante es la posibilidad que los negocios incrementen sustancialmente sus operaciones en tamaño y alcance con un mínimo de personal, las empresas individuales del grupo realizan sus funciones dentro de un marco de políticas y estrategias establecidas por el mismo grupo y supervisadas de forma centralizada. Los procesos productivos forman parte de una cadena de valor global en la cual varias etapas de producción son distribuidas en varios países, siempre se busca una fragmentación óptima de actividades productivas y activos que logren una reducción de costos y el menor impacto fiscal.

***Utilidad de los datos y participación de los usuarios*** generalmente en la economía digital las compañías realizan un registro continuo de datos de sus clientes, usuarios, proveedores y operaciones, lo cual ha permitido conocer las preferencias de consumo de sus usuarios, segmentar negocios de una u otra línea, mejorar las ofertas de sus servicios o bienes; algunas empresas consideran que esa información (personalizada o no) de sus usuarios representa un valor clave del negocio, es así que el uso masivo de datos ha sido facilitado por el mejoramiento de la capacidad de almacenamiento y procesamiento y una reducción en sus costos lo cual ha tenido como corolario el concepto de “big data” es

decir datos masivos a gran escala que no podrían ser manejados por herramientas informáticas tradicionales.

**Efectos de la red** se refiere a la influencia que las decisiones de ciertos usuarios podrían tener en los beneficios recibidos por otros usuarios, a mayor número de usuarios es mayor el valor creado. Los efectos de la red derivan de la integración vertical que se basan en sinergias entre diferentes niveles o aplicaciones para generar valor agregado y consolidar la posición del mercado, como lo es el denominado “internet de las cosas” mediante el cual se masifican aplicaciones en dispositivos y aprovechando esta infraestructura se venden productos o servicios.

**Modelo de negocios multilaterales** se basa en la interacción de distintos grupos de usuarios a través de una plataforma en donde las acciones de unos afectan los resultados de otros de una manera negativa o positiva, dichas externalidades pueden reflejarse en la variación en más o menos de los precios que deben pagar los usuarios, por ejemplo la visita masiva de usuarios a enlaces patrocinados por sus anunciantes puede revalorizar los precios de sus productos o servicios ofertados. Las características principales de los modelos de negocios multilaterales son la flexibilidad y el alcance.

**Tendencia hacia el monopolio u oligopolio** las empresas pioneras de mercados nuevos pueden llegar a lograr una posición dominante en un corto tiempo, la cual puede ser potencializada mediante la concesión de patentes o derechos de explotación exclusivos bajo condiciones ventajosas. En la economía digital muchas redes operan simultáneamente y en algunos casos la competencia en un mercado monopolizado puede verse influenciado por otros mercados lo que puede corregir el poder de monopolio del primero.

**Volatilidad** el progreso tecnológico, la tendencia a los bajos costos y el fácil acceso al internet, combinado en un desarrollo creciente y las inversiones de capital han facilitado la creación de negocios basados en el internet, pero de la misma manera que se crean nuevos modelos de negocios el avance vertiginoso de la tecnología y su dinámica deja obsoletos a los mismos negocios que hace poco tiempo los creó debido al apareamiento de tecnologías más sofisticadas, es por eso que las compañías que planifican mantenerse a largo plazo deben invertir sumas importantes en investigación, innovación, estudios de mercado con el objeto de mantener posición y predominar en su área de mercado.

Al constituirse la primera Acción en guía general, ésta abarca los retos de la economía digital y el conjunto de temas de coherencia, sustancia y transparencia trazadas en las 15 acciones, por lo que podemos resumir que la problemática se centra en el “nexo y los datos” ya que las normas actuales no contemplan el uso masivo de datos en un sistema global donde el uso de intangibles y los nuevos modelos de negocios son los que crean cadenas de valor. La presencia virtual significativa puede originarse por la recolección, procesamiento, análisis y explotación de la información obtenida de los consumidores que generan manifestaciones de riqueza en una jurisdicción y que se agrava con la deslocalización de las compañías digitales en territorios distintos de donde se genera el valor económico buscando reducir la carga fiscal del grupo multinacional mediante esta planificación tributaria estructural.

**ACCIÓN 7. Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente.**- Debemos partir de la premisa que los beneficios empresariales de una entidad extranjera son susceptibles a gravamen en el estado de la fuente, solamente cuando dicha entidad opere a través de un establecimiento permanente (EP) ubicado en ese territorio, por las rentas atribuidas a ese establecimiento permanente; en lo que concierne al comercio electrónico, esta definición resulta crucial al momento de definir cuándo la entidad no residente debe tributar en el Estado donde se concede el uso o se consumen los intangibles. En el capítulo 1.4 se ha analizado que un sitio web, las aplicaciones informáticas y el software por sí solos no representan un establecimiento permanente, pero estos mismos elementos intangibles almacenados en un servidor con ubicación física y bajo determinadas circunstancias (presencia virtual significativa, control y uso exclusivo del equipo) podrían configurar un EP. La problemática planteada en este informe gira alrededor del análisis de los apartados tres.- Obra o proyectos de construcción, cuatro.- Lista de excepciones de EP, cinco.- Agente dependiente; y seis.- Comisionista, incluidos en el artículo 5 del MC OCDE y se resumen en dos aspectos esenciales:

- i. Elusión fraudulenta mediante el reemplazo de las filiales que actuaban como distribuidores por el uso de contratos de comisionistas “considerados” agentes independientes.
- ii. Elusión artificiosa de determinadas actividades que se acogen a las excepciones de actividades específicas que se detallan en el apartado 4 del artículo 5 MC OCDE.

Con respecto al literal i. en el Informe Final de la acción 7 se menciona que “En términos de política tributaria, cuando las actividades que realiza un intermediario en un país tienen como finalidad la celebración habitual de contratos que generarán obligaciones que habrá de cumplir una empresa extranjera, habrá que considerar que esta empresa tiene un nexo suficiente que justifica su imposición tributaria en ese país, a menos que el intermediario realice esas actividades en el marco de una actividad independiente”<sup>72</sup>. Lo anterior significa que un agente intermediario conferido de autoridad para representar periódicamente a una empresa bajo una estrecha relación de vinculación, que desempeña un papel principal o adquiere el mandato de finiquitar contratos a nombre de dicha empresa en los cuales se transfiere el dominio, la concesión del derecho de uso de bienes tangibles o intangibles, la prestación de servicios de propiedad o atribuibles a esa empresa, entonces se constituye un establecimiento permanente.

En cuanto al literal ii. cabe mencionar que el apartado 4 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE presenta una lista taxativa de excepciones bajo cuya aplicación no se considerará la constitución de un establecimiento permanente para fines impositivos, dicho sea de paso, estas excepciones fueron establecidas para un tipo de comercio distinto al actual donde han evolucionado nuevos modelos de negocios que facilitan la fragmentación de actividades de los grupos multinacionales que modifican sus estructuras organizativas en funciones diversas simulando el carácter meramente preparatorio o auxiliar de las actividades llevadas a cabo en un lugar fijo, para distinguir la naturaleza de éstas deben ser evaluadas en el contexto de las otras actividades subsecuentes, es decir deberían ser complementarias y de apoyo a las actividades económicas esenciales en un negocio empresarial integrado, si estas actividades son similares a las actividades principales del negocio, no podrían ser consideradas auxiliares y por lo tanto configurativas de un EP.

Otro asunto que atañe a nuestro tema de estudio se refiere al lugar fijo de negocios para recoger información para la empresa, esto es usual en el comercio digital dentro de sus múltiples actividades, en donde será necesario determinar si esa recolección de información trasciende el carácter auxiliar y se produce actividad comercial, un típico

---

<sup>72</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development, *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 - Informe final 2015* (Paris: OECD Publishing, 2016), 15 Sección A.

ejemplo de aquello es la recolección y análisis de datos personalizados para un cliente que investiga las preferencias de consumo de un determinado mercado, hasta allí es una actividad preparatoria, pero si esa información recabada se utiliza en ese mismo territorio para fines de explotación económica deja de ser auxiliar y se convierte en actividad empresarial.

ACCIONES 8-9-10. Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor.- Como tema introductorio al análisis de estas acciones es necesario revisar la definición del principio de plena competencia o “*arm’s length principle*” según el apartado 1 del artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE establece:

“Cuando...dos empresas (relacionadas) en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia”.<sup>73</sup>

Este principio se constituye en piedra angular de la estructuración de las normas de precios de transferencia que buscan evitar la práctica de estrategias perniciosas de integración de cadenas de valor de las empresas multinacionales, unos de los principales objetivos es el desarrollo de guías que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio del movimiento y valoración errónea de intangibles entre miembros de un grupo, además se busca una realineación entre la fiscalidad y la actividad económica.

Ahora bien, analizaremos los puntos esenciales que atañen al comercio digital y es así que la ACCION 8 en su sección “A” aborda la identificación específica de activos intangibles cuya caracterización no depende solamente de su reconocimiento contable ni de su protección jurídica contractual, tampoco de sus formas de transferencia sea de manera separada o en conjunto con otros activos, en nuestro criterio son elementos de forma que deben complementarse con un análisis funcional más integral; por otro lado, en ciertos casos las sinergias del grupo multinacional reflejadas en los resultados así como las características específicas del mercado en que se desarrollan pueden afectar las

---

<sup>73</sup> Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (París, Francia) y Comité de Asuntos Fiscales, *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio*, 28.

condiciones de plena competencia de las operaciones vinculadas. El planteamiento de normas para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en la transmisión de intangibles entre partes relacionadas implican: “(i) la adopción de una definición amplia y claramente delineada de intangible, (ii) el aseguramiento de que los beneficios con la transmisión y el uso de intangibles serán distribuidos adecuadamente de conformidad con la creación de valor (y no de forma más bien opuesta), (iii) el desarrollo de normas de precios de transferencia o medidas especiales para la transmisión de intangibles de difícil valoración”.<sup>74</sup> En definitiva estas medidas planteadas buscan que las diferencias entre los beneficios esperados y los reales se asignen en función de la asunción de los riesgos que garanticen una cuota de ganancia simétrica.

La ACCIÓN 9 se relaciona principalmente con los riesgos y capital invertido en el desarrollo de intangibles y menciona que la mera titularidad jurídica o propiedad legal del intangible no genera per se, el derecho a recibir los beneficios totales o parciales de su explotación; también hay que precisar que los miembros del grupo que ejercen funciones relevantes en la creación de valor de los intangibles, esto es: desarrollo, mejoras, mantenimiento, protección y explotación, son los que generalmente asumen los riesgos significativos y utilizan activos importantes, por lo tanto deben participar de los beneficios en función del valor creado en la estructura total del grupo; de igual manera cuando una empresa del grupo provee de capital pero realiza una escasa actividad, es decir apalanca al grupo sin evaluar los riesgos inherentes de esa inversión como se haría entre partes independientes, en tales casos los beneficios serán exclusivos sobre la parte exenta de riesgo financiero y no sobre el total de los fondos aportados y más aún cuando la transacción carezca de racionalidad económica, no serían tratados como préstamos e intereses sino re-caracterizados como capital y dividendos para fines fiscales. Finalmente, los términos contractuales entre partes vinculadas deben reflejar la esencia económica y ser cotejados con la conducta efectiva de dichas operaciones ya que como el contrato por sí mismo no proporciona la información suficiente, es necesario realizar un análisis funcional en la gestión de los riesgos asumidos en toda la cadena de valor global.

---

<sup>74</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development, *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias: 22 de julio de 2010*. (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales: OCDE, 2013), 71, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202191-es>.

La ACCIÓN 10 se explica de forma clara y sucinta en las notas explicativas de los informes finales del 2015 de la OCDE:

Se ha concentrado en otras áreas de alto riesgo, como la atribución de beneficios resultante de operaciones vinculadas que carecen de lógica comercial, el uso selectivo de métodos de precios de transferencia con el objeto de desviar los beneficios derivados de las actividades económicamente más importantes del grupo multinacional, y el uso de ciertos tipos de pagos entre miembros del grupo multinacional (como gastos de gestión o gastos correspondientes a la sede principal) para erosionar la base imponible sin que exista una correspondencia con la creación de valor.<sup>75</sup>

Lo anteriormente expuesto se refiere a una posible re-categorización de las operaciones de intangibles en función de su esencia económica, aun cuando dentro de las Pautas para la aplicación del principio de plena competencia de la Acción 10 que modifica la sección D.2 del Capítulo I de las Directrices sobre precios de transferencia<sup>76</sup>, conmina a las administraciones tributarias a no ignorar la operación real del contribuyente o a sustituirla por otra, puesto que esto originaría doble imposición en caso que cualquier otra administración involucrada no comparta la posición de reestructuración de la operación; más bien plantea la aplicación de precios de plena competencia a una “operación definida con precisión” y manifiesta que excepcionalmente una administración tributaria tendría la potestad de recalificar las operaciones declaradas por el contribuyente cuando:

La operación definida con precisión puede ignorarse y, en su caso, sustituirse por otra operación alternativa cuando los acuerdos alcanzados en relación con la operación, considerados en su totalidad, difieren de los que habrían adoptado empresas independientes comportándose con lógica comercial en circunstancias comparables, impidiendo así que se determine un precio aceptable para ambas partes teniendo en cuenta las perspectivas y las opciones realmente disponibles de cada una de ellas en el momento de celebrarse la operación.<sup>77</sup>

Como podemos analizar el quid del tema reside en que la operación tenga lógica comercial con los acuerdos a los que se llegaría tratándose de partes independientes en circunstancias económicas comparables. Por otro lado, con respecto a la selección del

---

<sup>75</sup> OCDE (2015), Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE.[www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf](http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf), 18.

<sup>76</sup> «Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010 | OECD READ edition», OECD iLibrary, 65-68, accedido 4 de junio de 2017, [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2010\\_9789264202191-es](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2010_9789264202191-es).

<sup>77</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development, *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, 49.

método más idóneo para valoración de intangibles, el uso recurrente y previsible del método de distribución del resultado (profit split) para transferencia de intangibles de difícil valoración en modelos altamente integrados es recomendable pero no excluyente, se consideran intangibles de difícil valoración aquellos para los que no existen comparables fiables y las proyecciones de flujos de efectivo futuros y otros supuestos de valoración son inciertos.

Finalmente con respecto al tema de los gastos de bajo valor añadido que se refieren a gastos de apoyo efectuados entre el grupo multinacional, tales como servicios administrativos, comerciales, financieros y técnicos se caracterizan por ser auxiliares y no formar parte de la actividad principal del negocio, no suponen riesgos significativos y no demandan el uso de intangibles, sin embargo, dichas erogaciones realizadas entre empresas asociadas pueden precisamente encubrir la transmisión de intangibles basados en contratos de conocimientos técnicos, este hecho hace necesario la segregación de las operaciones de transmisión de intangibles o sus derechos y la mera prestación de un servicio intragrupo, para lo cual es necesario determinar por una parte la realidad de la prestación del servicio; y por otro, la aplicación de precios de plena competencia.

Como conclusión podemos afirmar que las acciones precedentes analizadas bajo un enfoque BEPS buscan evitar que con arreglo a las normas tributarias vigentes, los derechos sobre esos bienes intangibles pueden a menudo ser fácilmente asignados y transferidos entre empresas asociadas, con el resultado de que la propiedad legal de los activos puede separarse de las actividades con sustancia económica que dieron lugar al desarrollo de dichos activos dentro del grupo multinacional y beneficiarse de la erosión de las bases imponibles y el fácil traslado de los beneficios hacia regímenes de menor o nula imposición.



## **Capítulo Segundo**

### **2. Régimen tributario ecuatoriano respecto a la imposición directa del comercio electrónico y el impuesto sobre la renta de sociedades. Una visión comparada.**

Nuestro país, sin duda alguna, se halla inmerso en el desarrollo vertiginoso de la tecnología y no menos ajeno a la introducción de nuevas preferencias de consumo de la llamada sociedad de la información, su inevitable inserción a una economía integrada por el intercambio dinámico de bienes, servicios y capitales entre todos los países del mundo. Esta globalización trae implícito consigo factores positivos para el desarrollo económico del comercio electrónico, abre posibilidades de nuevas inversiones especialmente aquellas referidas a investigación, desarrollo e innovación, potencializa la generación de fuentes de empleo en el sector de tecnologías, información y comunicación TIC; pero del mismo modo nos lleva al cauce de sus problemas radicales como son la dificultad de ejercer el derecho de potestad tributaria por parte de uno u otro Estado al momento de llevar a cabo actos de comercio a través de la red, debido al entorno desmaterializado de todos sus elementos configuradores: agentes, objetos imponibles, medios de pago, etc.

La naturaleza esencialmente internacional del comercio electrónico, de las redes digitales y las tecnologías de la información y la comunicación requieren de leyes transparentes, previsibles que regulen los actos contractuales de comercio entre las partes intervinientes dotándoles de un marco jurídico de protección, seguridad y privacidad en el desarrollo y acceso a los cada vez más complejos e innovadores negocios internacionales.

#### **2.1. Antecedentes históricos del comercio electrónico**

Desde los albores de la humanidad, los individuos por naturaleza han socializado entre personas o grupos a través de varias formas de comunicación empezando desde las más básicas como son el lenguaje oral, escrito o gestual, estableciendo un proceso de transmisión de mensajes entre emisor y receptor; posteriormente haciendo uso de otros medios de comunicación no naturales creados por el ingenio del hombre, los cuales han ido evolucionando con el transcurrir de la historia.

Dentro de las innumerables invenciones de comunicación, podemos destacar entre las más importantes históricamente: la batería en 1800 por Alejandro Volta, el electromagnetismo en 1820 por Christian Oersted, el telégrafo en 1837 por Samuel Morse, el primer fax en 1843 por Alexander Bein, en 1876 el teléfono por Graham Bell, en 1895 Guglielmo Marconi realiza la primera transmisión telegráfica inalámbrica por medio de ondas de radio, por el año 1937 Alec Reeves desarrolló una investigación que revolucionaría el futuro de las telecomunicaciones: la tecnología PCM (pulse code modulation) o su traducción en español “modulación por pulsos codificados”, en 1892 se instala la primera central telefónica automática que utilizaba un sistema de conmutación automático, como lo expresa Ana Belén Alonso: “Estas centralitas de conmutación de circuitos se pueden considerar las precursoras de los actuales nodos de conmutación de paquetes en redes de datos y de encaminadores o routers de Internet.”<sup>78</sup>

Transcurría 1943 cuando se daba inicio a la segunda guerra mundial, los ejércitos aliados de Estados Unidos y Gran Bretaña buscaban descifrar los mensajes encriptados de los alemanes, por lo que impulsaron investigaciones y es así que a través del científico Alan Turing se diseña la primera máquina electrónica “Colossus” compuesta por más de 1.500 tubos al vacío. Entre los años 1943 a 1946 se construyó uno de los primeros computadores electrónicos llamado ENIAC por sus siglas en inglés (electronic numerical integrator and computer), esta gigantesca máquina pesaba 32 toneladas, ocupaba un espacio de 72 metros cuadrados generando temperaturas de hasta 50 grados centígrados y su programación demandaba cambios físicos de conexiones frecuentes y empleo de personal técnico por varios días; la creación de este computador finalmente se atribuyó a John Atanasoff.

Continuando con la historia que antecedió a la computadora y al internet actual, en 1948 los científicos Shockley, Bardeen, Brattain crearon el primer transistor utilizando la tecnología conocida como “punto de contacto”. La incipiente tecnología de la fibra óptica apareció a inicios de la década de los 50. En marzo de 1951 se lanza un nuevo computador más avanzado: el UNIVAC (universal automatic computer), éste utilizaba 5.200 tubos al vacío y utilizaba una infraestructura enorme, fue comercializada especialmente para el gobierno y ejército norteamericano, algunas universidades y en

---

<sup>78</sup> Ana Belén Alonso Conde, *Comercio electrónico: antecedentes, fundamentos y estado actual* (Madrid, ESPAÑA: Dykinson, 2004), 3, <http://site.ebrary.com/lib/alltitles/docDetail.action?docID=11245617>.

ciertas empresas privadas como la General Electric. En 1959 aparecen los primeros circuitos integrados cuya creación se otorga a los ingenieros Kilby y Noyce. Posteriormente en 1958 Rusia pone en órbita su primer satélite el Sputnik 1 que emitía señales de corta frecuencia que eran sintonizados por simples receptores en tierra, a éste le sucedieron otros proyectos de Estados Unidos como el: SCORE, el Courier 1B, Echo1 y 2 y el Telstar 1 a través del cual se logró la primera transmisión televisiva internacional.

En el año 1962 a través de su precursor Frederik Andrews se inicia el primer sistema de transmisión digital dejando atrás la era analógica. Uno de los avances significativos en la estandarización de la codificación de información es el sistema de código ASCII (american estándar code for information interchange), que permite el intercambio de información entre distintas computadoras. En 1966 nace el primer modem llamado “data phone”. En el año 1969 se diseña la primera red de computadores el ARPANET un proyecto de investigación que nació en 1962 e incluía la interconexión entre agencias del ejército, institutos científicos y universidades norteamericanas mediante la arquitectura de protocolos TCP/IP. En 1972 surge el primer PBX digital y se presenta por primera vez el correo electrónico con el uso del símbolo “@” que marcaría la historia de la comunicación electrónica. Posteriormente en 1973 se realiza la primera llamada desde un teléfono celular y 10 años más tarde se comercializa el primer sistema celular con tecnología AMPS (advanced mobile phone service).

En Ginebra-Suiza por el año 1989, Tim Barners Lee crea la WWW, conocida también como “world wide web” que se basa en la estructura del hipertexto y permitió transmisión en línea de páginas con textos y gráficos. Para el año 1998 nace bluetooth, tecnología de conectividad inalámbrica entre dispositivos móviles. A mediados de los años 90 inicia el auge del internet, de ahí en adelante han ido evolucionando tecnológicamente medios más sofisticados de comunicación entre ellos el wi-fi en el año 2000, la tecnología LTE (long term evolution) apareció en el año 2010, el último estándar en redes móviles se refiere a la tecnología 3GPP y hasta el año 2015 en que existe la última tecnología 4GPP, así como un mercado repleto de marcas y diseños de computadoras portátiles y fijas de cuarta generación construidas con poderosos microprocesadores y tecnología LAN inalámbrica.<sup>79</sup>

---

<sup>79</sup> José Joskowicz, «Historia de las Telecomunicaciones», *Instituto de Ingeniería Eléctrica, Facultad de Ingeniería, Universidad de la República Montevideo, Uruguay*, 2012, 40-46.

Varios autores coinciden que existen cinco etapas en la evolución del internet y por ende del comercio electrónico, se las denomina etapas generacionales que históricamente se han determinado cinco; iniciando por los años sesenta con el proyecto ARPANET una extranet compartida por cuatro universidades con fines de uso militar por parte del gobierno de Estados Unidos, en las primeras etapas el uso del internet se limitaba a incipientes páginas para intercambio de información y comunicación de entidades gubernamentales y educación, con infraestructuras tecnológicas básicas. A mediados de los años noventa se muestran avances del hardware y software, el internet adquiere mayor velocidad y aparecen ofertas comerciales en línea, posteriormente se inicia el uso masivo del internet, dotado de software mejorado con sonido y video, seguridades en la transmisión de datos y mayor uso para fines comerciales; hasta llegar a la etapa actual en la que predomina gran velocidad, capacidad e interconectividad de miles de redes en el mundo en donde se puede ofertar libremente bienes y servicios en un mundo virtual casi ilimitado.

## **2.2. Evolución del comercio electrónico en el Ecuador**

Por otro lado, el intercambio comercial es una actividad tan antigua como la humanidad misma, nace con el trueque de bienes es su estado primario entre grupos humanos con el mero fin de satisfacer sus necesidades. Pero con el avance del tiempo, de acuerdo con los consumos y costumbres propias de cada región se introduce en dichos actos mercantiles, un elemento diferenciador como es el ánimo de lucro o ganancia expresado en valor monetario por ese intercambio de bienes. A partir de allí, con el progreso de la industria, la producción diversificada de bienes y servicios así como el vertiginoso avance tecnológico, el comercio tradicional evolucionó a un tipo de oferta y demanda de bienes y servicios que utilizan como medio de realización plataformas virtuales mediante sitios web.

Es importante que se desarrolle la definición de comercio electrónico con el fin de enlazar las nociones de intercambio comercial, telecomunicaciones, avances tecnológicos de computadores, software, la era digital y sus nuevas tecnologías, el internet y la web, referidas en los párrafos anteriores; para lo cual es necesario mencionar algunos conceptos importantes. Según el glosario de términos de la Organización Mundial del

Comercio OMC: define al comercio electrónico como “Producción, publicidad, venta y distribución de productos a través de redes de telecomunicaciones”<sup>80</sup>. Por otro lado, Robleto Arana hace referencia a la definición de la OCDE de 1997 y manifiesta que: “el comercio electrónico se refiere generalmente a todas las formas de transacciones relacionadas con las actividades comerciales, incluyendo organizaciones e individuos, que están basadas en el proceso y transmisión de datos digitalizados, incluyendo texto, sonido e imagen”<sup>81</sup>.

En el Ecuador la Ley de comercio electrónico, firmas y mensaje de datos<sup>82</sup> en su glosario de términos establece que: “Comercio electrónico es toda transacción comercial realizada en parte o en su totalidad, a través de redes electrónicas de información”. Una descripción más integral de comercio electrónico contiene la Ley 527 de Colombia, la misma se basa en la Ley modelo de la Comisión de las Naciones Unidas para el derecho mercantil internacional “CNUDMI”, donde detalla que:

Comercio electrónico. Abarca las cuestiones suscitadas por toda relación de índole comercial, sea o no contractual, estructurada a partir de la utilización de uno o más mensajes de datos o de cualquier otro medio similar. Las relaciones de índole comercial comprenden, sin limitarse a ellas, las siguientes operaciones: toda operación comercial de suministro o intercambio de bienes o servicios; todo acuerdo de distribución; toda operación de representación o mandato comercial; todo tipo de operaciones financieras, bursátiles y de seguros; de construcción de obras; de consultoría; de ingeniería; de concesión de licencias; todo acuerdo de concesión o explotación de un servicio público; de empresa conjunta y otras formas de cooperación industrial o comercial; de transporte de mercancías o de pasajeros por vía aérea, marítima y férrea, o por carretera.

De todas las definiciones mencionadas anteriormente, podemos inferir que el comercio electrónico es toda actividad lucrativa que se origina en transacciones electrónicas contractuales o no, en donde intervienen sujetos usuarios de una red que pueden denominarse consumidores y empresas mercantiles dispuestos a realizar la compra-venta de bienes sean tangibles o intangibles y cualquier variedad de servicios

---

<sup>80</sup> «OMC | Glosario - Guía de “la jerga de la OMC”», accedido 27 de septiembre de 2016, [https://www.wto.org/spanish/thewto\\_s/glossary\\_s/glossary\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/thewto_s/glossary_s/glossary_s.htm).

<sup>81</sup> «El Comercio Electrónico: Antecedentes, Definiciones y Sujetos», accedido 27 de septiembre de 2016, <http://docplayer.es/5244752-El-comercio-electronico-antecedentes-definiciones-y-sujetos.html>.

<sup>82</sup> Ecuador, «Ley de comercio electrónico, firmas y mensajes de datos», Pub. L. No. 67, Registro Oficial Suplemento 557 (2002).

lícitos, a través de un portal web identificado por medio de un IP o protocolo de internet predefinido, cuyo funcionamiento se basa en el intercambio electrónico dinámico de datos y que incluye el proceso de oferta, adquisición y pago virtual, haciendo uso de aplicaciones informáticas.

Ahora bien, debemos mencionar que, entre los modelos del comercio electrónico teniendo en cuenta sus participantes, se involucra no solo a empresas públicas y privadas sino a personas naturales y también a organizaciones gubernamentales y organismos no gubernamentales (ONGs), la clasificación más generalizada se deriva en:

a) Business to consumer (en adelante B2C) o mejor conocido como negocio entre empresa y consumidor, se refiere a las transacciones comerciales vía electrónica de bienes y servicios que se generan entre compañía y consumidor final y que reduce costos y tiempos al consumidor que se ve favorecido con ofertas en tiendas virtuales donde puede optar por precios, calidad, cantidad, marca, envío, forma de pago, etc.

b) Business to business (en adelante B2B) o entendido como negocio entre empresa y empresa, se refiere a las transacciones comerciales realizadas —a través de intercambio electrónico de datos IED— entre empresas y otras entidades como: sucursales, distribuidores, proveedores, etc., representa el modelo más usado y con mayor volumen de trazabilidad en el mundo, busca reducir costos principalmente entre grupos empresariales y holdings, generalmente son direcciones electrónicas restringidas con acceso exclusivo a las empresas del grupo.

c) Consumer to consumer (en adelante C2C) o conocido como negocio entre consumidor y consumidor, de aparición reciente se refiere a las subastas en línea donde se ofertan bienes en su mayoría usados en condiciones aceptables y que se intercambian entre personas naturales.

d) Consumer to Administration (en adelante C2A) por su traducción consumidor y administración, representa las rutinas que se dan entre los contribuyentes y la administración pública ya sea para declaración y pago de tributos, oferta de bienes y servicios.

e) Business to Administration (en adelante B2A) se entiende como la interrelación entre las empresas y la administración pública por las operaciones de oferta

de bienes y servicios a través de los portales públicos de compra o por el ejercicio de la actividad controladora de las entidades gubernamentales en el ámbito empresarial.

Es menester contextualizar el desarrollo del comercio electrónico en el Ecuador, el nacimiento del uso del internet en nuestro país es reciente, tan solo a inicios de la década del 90 se empezaron a implementar las primeras redes de ordenadores inter conectados, básicamente utilizadas como medio de comunicación más eficaz y como servicio exclusivo de ciertas entidades financieras y de grandes corporaciones. Es a partir de los años 2000, que empieza a tener su verdadero auge, puesto que el internet y las TICs (tecnología de la información y comunicación) son herramientas obligadas y de uso común en la llamada sociedad de la información y las nuevas formas de hacer negocios.

### **2.3. Normativa y regulaciones complementarias sobre el impuesto a la renta de las sociedades en el Ecuador con relación a operaciones de comercio electrónico.**

En el caso ecuatoriano es innegable que el punto de partida en el ámbito legal sobre comercio electrónico fue a la emisión de la Ley de Comercio Electrónico, Firmas y Mensajes de Datos (LCE) mediante la Ley 67, publicado en el Registro Oficial No. 557 del 17 de abril de 2002 y posteriormente su Reglamento, mediante Decreto Ejecutivo No. 3496 publicado en el Registro Oficial No. 735 del 31 de diciembre de 2002.

La LCE toma como referencia la Ley Modelo de la CNUDMI (Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional) sobre comercio electrónico y básicamente comprende las siguientes cuestiones:

- Firma electrónica
- Certificación de firmas, Entidades Certificadoras, Organismos de Control
- Contratación electrónica y telemática
- Prestación de servicios electrónicos (incluido el comercio electrónico)
- Protección a los usuarios, Infracciones informáticas
- Pruebas y notificaciones electrónicas

Lo más esencial de dicha LCE es que confiere la misma validez jurídica a los mensajes de datos equiparándolos con los documentos escritos, al igual que a la firma electrónica respecto de la firma ológrafa en cuanto a su eficacia, valoración y efectos legales. La LCE dentro de la novena disposición general define:

Mensaje de datos: Es toda información creada, generada, procesada, enviada, recibida, comunicada o archivada por medios electrónicos, que puede ser intercambiada por cualquier medio. Serán considerados como mensajes de datos, sin que esta enumeración limite su definición, los siguientes documentos electrónicos, registros electrónicos, correo electrónico, servicios web, telegrama, télex, fax e intercambio electrónico de datos.<sup>83</sup>

También considera la integridad de un mensaje de datos si mantiene completo e inalterable su contenido tal cual consta en la información original, además establece como requisito que los documentos desmaterializados deben contener firma electrónica debidamente certificada. El art. 13 de la misma ley define: “Firma electrónica.- Son los datos en forma electrónica consignados en un mensaje de datos, adjuntados o lógicamente asociados al mismo, y que puedan ser utilizados para identificar al titular de la firma en relación con el mensaje de datos, e indicar que el titular de la firma aprueba y reconoce la información contenida en el mensaje de datos.”<sup>84</sup>

Adicional a lo anterior, detalla los requisitos que debe cumplir la firma electrónica (art.15), y los requisitos que debe contener el certificado de firma electrónica (art.22), así como las obligaciones y las responsabilidades de las entidades de certificación acreditadas (arts. 30 y 31 respectivamente). Por otro lado, establece al Consejo de Comercio Exterior e Inversiones Comexi, como organismo de promoción y difusión de los servicios electrónicos en los que incluye al comercio electrónico y al uso de firmas electrónicas; determina al Conatel (ahora Agencia de Regulación y Control de las Telecomunicaciones Arcotel) como organismo de autorización y registro de las entidades de certificación y a la Superintendencia de Telecomunicaciones como organismo de control de dichas entidades.

Uno de los temas trascendentales, desde mi punto de vista, se refiere al contrato electrónico puesto que a través de él se configuran los términos de negociación en el comercio electrónico y sin el cual no se sustentaría base legal alguna; en su artículo 45 manifiesta que los contratos electrónicos podrán ser instrumentados mediante uno o varios mensajes de datos y en el artículo 46 indica que su perfeccionamiento se somete a los requisitos y solemnidades previstos en las leyes (se infiere que es el código civil y el código de comercio de Ecuador) y “se tendrá como lugar de perfeccionamiento el que acordaren las partes”, precisamente aquí es donde hay un punto de inflexión entre el

---

<sup>83</sup> Ecuador.

<sup>84</sup> Ecuador.



comercio tradicional y el electrónico, puesto que este último debido al “*anonimato*” de los sujetos que negocian a través de un sitio virtual de la red, su ubicación podría resultar difícil de determinar; no obstante el artículo 47.- Jurisdicción señala que: “[...]Para la identificación de la procedencia de un mensaje de datos, se utilizarán los medios tecnológicos disponibles, y se aplicarán las disposiciones señaladas en esta ley y demás normas [...]”.

Prosiguiendo con el análisis la LCE acepta como medio de prueba a los mensajes de datos, documentos electrónicos y certificados de firmas electrónicas de procedencia local o extranjera debidamente autorizada. Finalmente no menos importante es el señalamiento de un lugar de notificación para cualquier procedimiento judicial con el objeto de perfeccionar la notificación electrónica. Por su parte, el reglamento de la LCE abarca los requisitos procedimentales estipulados en la ley.

Paralelamente a este cuerpo normativo el Código Integral Penal<sup>85</sup>, en sus artículos 178, 190 y 229 al 234 tipifica los llamados “ciberdelitos” en contra la intimidad de la información personal y familiar, delitos contra el derecho a la propiedad como apropiación fraudulenta por medios electrónicos y delitos contra la seguridad de los activos de los sistemas de información y comunicación, tales como: revelación ilegal de base de datos, interceptación ilegal de datos, transferencia electrónica de activo patrimonial, ataque a la integridad de sistemas informáticos, delitos contra la información pública reservada legalmente y acceso no consentido a un sistema informático, telemático o de telecomunicaciones; con estas normas se protegen la privacidad, la confidencialidad, el manejo y uso de datos electrónicos dentro del territorio ecuatoriano.

La Ley de Comercio Electrónico representa la base angular del desarrollo y modernización del Estado ecuatoriano en sus áreas de gestión administrativa, financiera, recaudatoria y de control, que busca innovar y transformar los servicios estatales en línea y facilitar el acceso a la información pública de los ciudadanos, lo que se llamó el *Plan de Gobierno Electrónico*<sup>86</sup>. Considero que hay varios aspectos coyunturales que han contribuido al fortalecimiento y consolidación de los procesos tecnológicos de interacción entre Gobierno y ciudadanía hasta hoy implementados: 1) la ley de comercio electrónico

---

<sup>85</sup> Ecuador, «Código Integral Penal, Reformado», Pub. L. No. Registro Oficial Suplemento 180 (2014) Registro Oficial Suplemento 180.

<sup>86</sup> Secretaría Nacional de la Administración Pública, «Plan de Gobierno electrónico, facilita interacción entre Gobierno y ciudadanía», Boletín 027 § (2014).

y normas conexas, 2) la firma y factura electrónica 3) el sistema nacional de contratación pública y subastas electrónicas Sercop, 4) el sistema informático aduanero *Ecuapass* y *Ventanilla Única Ecuatoriana* como herramienta electrónica para la realización de trámites y operaciones de comercio exterior, implementado por el Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador Senae, y 5) el dinero electrónico

Es así que la Administración Tributaria representada por el Servicio de Rentas Internas, inició en el año 2002 la tecnificación de sus canales de comunicación con los contribuyentes, desde allí ha ido constantemente modernizando su plataforma tecnológica, lo que ha posibilitado ampliar su base de información de contribuyentes, fortalecer sus procesos de control, impulsar el acceso de los contribuyentes a los sistemas de declaración y pago de los tributos de modo automatizado; todos estos factores predisponen a la administración tributaria para efectuar un rediseño en su marco normativo que enfrente a la problemática del comercio electrónico y todos sus elementos convergentes. Con el propósito de analizar el desarrollo de la normativa en cuanto al acceso de los sujetos pasivos a los servicios electrónicos<sup>87</sup>, vamos a detallar cronológicamente las disposiciones más importantes emitidas por la Administración Tributaria y sus efectos:

- Resolución 1065 del 20 de diciembre de 2002, expide las normas para la declaración y pago voluntario de las obligaciones tributarias a través de la internet, se implementa por primera vez el acuerdo de responsabilidad y uso tecnológico, manejo y responsabilidad de claves de usuario, señalamiento de un correo electrónico para efecto de remisión de información, generación del comprobante electrónico de pago CEP y formas de pago.
- Resolución 0010 del 14 de enero de 2003, expide las condiciones generales de responsabilidad y uso de medios electrónicos para la declaración y pago de las obligaciones tributarias a través de internet, se introduce el concepto de firma electrónica, uso y aplicación de medios tecnológicos de propiedad intelectual del SRI, admisión de validez jurídica de la declaración electrónica, seguridad de los mensajes.

---

<sup>87</sup> Estos servicios se refieren básicamente a los procesos formales de registro, declaración, recaudación, seguridad, control y notificación tanto de obligaciones tributarias como actos administrativos en la relación Contribuyente-Administración Tributaria usando medios electrónicos, así como la implementación y puesta en marcha del sistema de facturación electrónica mediante autorizaciones en línea o fuera de línea.

- Resolución NAC-DGERCGC09-00288 del 07 de mayo de 2009, que establece las normas para la emisión de comprobantes de venta, documentos complementarios y comprobantes de retención como mensajes de datos, previa autorización y por plazo definido; la misma que fue reemplazada por la NAC-DGERCGC12-00105, promulgada el 21 de marzo de 2012, que plantea el nuevo esquema optativo de emisión de comprobantes electrónicos para los sujetos pasivos, los cuales deben pasar por dos fases de aplicación: una de “prueba” y otra de “producción” y una excepcional de “contingencia” a través de los servicios en línea en la web, además debe contar con un certificado digital de firma electrónica y cumplir con las especificaciones técnicas de los archivos tipo XSD, ésta tendrá validez hasta el 31 diciembre de 2017 y se reemplaza con la NAC-DGERCGC14-00790 del 30 septiembre 2014 la cual amplía y perfecciona las normas para la emisión y autorización de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios mediante comprobantes electrónicos.

- Resolución NAC-DGERCGC10-00618 del 25 de octubre de 2010 y la NAC-DGERCGC12-00032 del 07 de febrero de 2012, determinan obligatoriedad para sociedades y personas naturales con contabilidad para que sus declaraciones se realicen exclusivamente en medio magnético vía internet cualquiera sea el monto o aun cuando la declaración no tenga impuesto a pagar.

- La resolución NAC-DGERCGC13-00236 emitida el 17 de mayo de 2013, mediante la cual se obliga la emisión de documentos electrónicos (*factura electrónica*) a cuatro grupos de contribuyentes del sector privado con base a cronograma establecido desde 01 de junio 2014 al 01 de enero 2015; y, posteriormente con resolución NAC—DGERCGC14-00157 del 12 de marzo de 2014 se impone la misma obligación a los organismos y entidades del sector público, desde el 01 enero 2015 al 01 de julio 2015.

- La resolución NAC-DGERCGC14-00788 del 30 septiembre 2014, expide las normas para la transmisión electrónica de información de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios a la Administración Tributaria de acuerdo a la ficha técnica en formatos xml y xsd, habla sobre requisitos de procedimiento, envío y control posterior de dicha información.

- La resolución NAC-DGERCGC14-00806 del 03 de octubre de 2014 en donde se expiden las normas para la declaración y pago de las obligaciones tributarias a través de internet, considerando la suscripción del acuerdo de responsabilidad y uso de

medios electrónicos, la generación y responsabilidad de uso de clave de usuario, registro de una cuenta de correo electrónico, presentación declaración, comprobante electrónico de pago, formas y plazos máximos de pago, suscripción del convenio de débito.

- La circular NAC-DGECCGC15-00000007 de 27 de abril 2015, se refiere a la oportunidad de entrega (dentro de 24 horas de efectivizada la transacción) y la modalidad de entrega de los comprobantes electrónicos mediante correo electrónico, sms, portal o documento informativo; así como la oportunidad de entrega del comprobante de retención (dentro del término no mayor a 5 días) y bajo los esquemas online y offline.

- La resolución NAC-DGECCGC16-00000155 del 07 abril de 2016, se determina a la notificación electrónica como el acto por el cual se hace conocer a los contribuyentes por medio de mensaje de datos, previa solicitud, consentimiento y suscripción del acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos, el contenido de las actuaciones del SRI.

Por otra parte, el artículo 101 del Código Orgánico y Financiero se refiere a la moneda electrónica y establece: “La moneda electrónica será puesta en circulación privativamente por el Banco Central del Ecuador, respaldada con sus activos líquidos, sobre la base de las políticas y regulaciones que expida la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera”<sup>88</sup>.

El dinero electrónico fue promovido a finales del año 2014 y tiene como principal cometido el fomentar la inclusión financiera<sup>89</sup>, no persigue el beneficio en sus operaciones y más bien busca ofrecer servicios financieros a bajo costo dirigido especialmente a grupos vulnerables, proyecta incrementar el uso de transacciones en línea a través de dispositivos móviles incorporando tecnología, incentivar el uso de medio de pagos electrónicos que dinamicen la circulación del dinero y por ende de la economía. Según sus gestores el dinero electrónico no constituye una moneda paralela al dólar estadounidense (moneda de curso legal del Ecuador).

---

<sup>88</sup> Ecuador, «Código Orgánico y Financiero», Pub. L. No. Registro Oficial Suplemento 332 (2014) Registro Oficial Suplemento 332.

<sup>89</sup> El término «inclusión financiera» reconoce la importancia no sólo de las microfinanzas sino también de la educación financiera, el fortalecimiento de la capacitación financiera de los consumidores y las políticas de protección al consumidor adaptadas a las necesidades de los pobres. «Boletín Económico de Información Comercial Española (ICE) Número 3074: “Filipinas en el siglo XXI”», 2016, 44, <http://site.ebrary.com/lib/uasbsp/docDetail.action?docID=11230852>.

La resolución No. 274-2016-M de la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera del 29 de agosto de 2016, emitió las *Normas para la gestión del sistema de dinero electrónico* y en su artículo 20 señala que el “SISTEMA DE DINERO ELECTRÓNICO (SDE).- Es el conjunto de operaciones, mecanismos y normativas que facilitan los flujos, almacenamiento y transferencias en tiempo real, entre los distintos agentes económicos, a través del uso de: dispositivos electrónicos, electromecánicos, móviles, fijos, tarjetas inteligentes, computadoras y otros que se incorporen como producto del avance tecnológico”.

Es importante mencionar otras leyes conexas como la nueva Ley Orgánica de Telecomunicaciones que tiene como objetivo desarrollar el régimen general de telecomunicaciones y del espectro radioeléctrico<sup>90</sup> como sectores estratégicos del Estado. El Código Orgánico de la Economía Social de los Conocimientos que protege los derechos de autor, la propiedad intelectual e industrial, las marcas y patentes de invención entre otros. En materia de registros de dominio, el NIC.ec es la entidad a cargo de la administración del dominio “.ec”, el nombre de dominio representa una oportunidad exponencial para ofrecer información relevante sobre los productos y servicios que las empresas locales y multinacionales deseen representar en el Ecuador, la NIC.ec actúa bajo supervisión de la ICANN que es una entidad sin fines de lucro responsable de la coordinación global del sistema de identificadores únicos de internet y de su funcionamiento estable y seguro.

Para finalizar debemos mencionar que la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento, no contienen disposiciones expresas sobre comercio electrónico, sin embargo basamos nuestro criterio en la siguiente premisa: los tributos que gravan el comercio tradicional son aquellos que también gravan al comercio electrónico, bajo esa perspectiva resulta útil analizar el objeto y alcance del impuesto a la renta que grava los ingresos (onerosos o gratuitos) de las sociedades nacionales, las sociedades extranjeras que tengan un establecimiento permanente en el país respecto de los ingresos atribuibles a ese EP y las sucesiones indivisas, obtenidos de fuente ecuatoriana por rentas

---

<sup>90</sup> Art.6.-Espectro radioeléctrico.- Conjunto de ondas electromagnéticas que se propagan por el espacio sin necesidad de guía artificial utilizado para la prestación de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión sonora y televisión, seguridad, defensa, emergencias, transporte e investigación científica, entre otros. Su utilización responderá a los principios y disposiciones constitucionales. «Nueva Ley de Telecomunicaciones», Pub. L. No. Registro Oficial 439, Tercer Suplemento, § Título I, Disposiciones Generales (2015).

del trabajo, del capital o de ambas (criterio de fuente), y los obtenidos en el exterior por sociedades domiciliadas en el país (criterio de renta mundial); para ambos casos consideramos que en principio no hay ninguna discriminación en el tratamiento fiscal sea que provengan de actividades de comercio convencional o electrónico.

De esta manera, las sociedades con domicilio en Ecuador y los residentes extranjeros con establecimiento permanente en el país, que realicen transferencia de bienes digitales y prestación de servicios a través de la contratación electrónica y resultado de lo cual obtengan una renta, quedarán sometidos al régimen general de impuesto sobre la renta en el Ecuador. Sin embargo, las dificultades persisten por la localización de la actividad generadora del ingreso, la identificación del proveedor no residente y la calificación de las rentas<sup>91</sup>, donde precisamente existen vacíos en la norma tributaria, excepto que dichas transacciones electrónicas se realicen con países con los que el Ecuador haya suscrito convenios internacionales en donde se regulan los conceptos del Estado de la fuente y el de residencia, se caracterizan las rentas y se especifican los respectivos gravámenes.

#### **2.4. Análisis sobre los aspectos esenciales del impuesto sobre la renta de sociedades y el comercio electrónico. Elementos comparados de derecho jurídico.**

Para cumplir con este cometido realizaremos el análisis jurídico-tributario de las legislaciones de otros países como es el caso de Chile, España y Estados Unidos que por su desarrollo tecnológico avanzado —en especial de los dos últimos— han enriquecido cuerpos legales y tributarios modernos cuyos modelos nos permitirán extraer elementos de legislación comparados que proporcionen lineamientos de aplicación a nuestro régimen tributario sobre impuesto a la renta. (Ver Anexo 5).

Debemos indicar como antecedentes doctrinarios de fuentes de derecho, que los ordenamientos jurídicos de Ecuador, Chile y España se rigen por la doctrina civilista, en tanto que Estados Unidos de Norteamérica se determina por el sistema de derecho anglosajón o la llamada “common law”. Entre sus características principales el derecho civil tiene su origen en el derecho romano-germánico y basa su sistema jurídico en

---

<sup>91</sup> 1) La transmisión total de derechos de uso de un intangible equivale a una renta ordinaria de beneficio empresarial. 2) La cesión de uso limitado de un intangible que no implique la pérdida del derecho de autor o propiedad intelectual de su titular, equivale a una renta calificada como regalía.

normas y leyes codificadas promulgadas formalmente por el legislador y usa como fuentes secundarias de derecho a la jurisprudencia, costumbre, actos jurídicos y doctrina; prevalece el derecho civil, las relaciones contractuales son más preceptivas y se someten a cláusulas regidas por el pleno derecho. En tanto que el régimen angloamericano basa su sistema en la jurisprudencia de sus tribunales o en sus precedentes judiciales considerados obligatorios, las sentencias de la corte tienen carácter vinculante, los contratos son más extensivos ya que se sientan todos los términos contractuales que rigen la relación entre las partes.<sup>92</sup>

#### **2.4.1. Hecho Generador del impuesto a la renta en transacciones electrónicas.**

Para enmarcar los conceptos de legislación comparada partiremos de la definición expuesta por Roberto Muñoz Rodríguez quien dice: “El Hecho Imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para definir cada tributo y cuya realización hace nacer la obligación tributaria. En otras palabras, es la situación que cuando se produce, genera la obligación en el sujeto pasivo de pagar un impuesto”<sup>93</sup>.

De lo anterior cabría realizar una precisión sobre los términos “naturaleza jurídica o económica” que a mi juicio son elementos distintivos, el primero instituye una connotación teórico-jurídica del hecho imponible y el segundo se refiere en sí a la cuantificación de tipo económica del tributo al cumplirse la configuración del hecho de imposición. De modo general podemos decir que la realización del hecho imponible se circunscribe a factores temporales y espaciales, de cuantía y forma propia y referidos a sujetos en cuyo ente recae la obligación tributaria.

Con respecto a nuestra legislación local, la Ley de Régimen Tributario ecuatoriano no incluye de forma manifiesta el concepto de hecho generador del impuesto a la renta sobre sociedades, en su artículo 16 se refiere a la base imponible que está constituida por los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados, menos devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones imputables a tales ingresos. Sin embargo, el artículo 16 del

---

<sup>92</sup> «Características Claves entre los Sistemas de Common Law y Derecho Civil | Public private partnership», accedido 20 de septiembre de 2016, <http://ppp.worldbank.org/public-private-partnership/es/asociaciones-publico-privadas/ley-regulacion/common-law-derecho-civil>.

<sup>93</sup> Roberto Muñoz Rodríguez, *Impuesto de sociedades: tributos* (Ministerio de Educación de España, 2013), 16, <http://www.digitaiapublishing.com/a/27732/>.

Código Tributario de Ecuador manifiesta: “Hecho generador.- Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”, y señala en el siguiente artículo dentro del mismo cuerpo normativo:

Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.<sup>94</sup>

Lo estipulado en las citas previas es de vital importancia puesto que en el sentido de transparencia fiscal no solo es necesario que en la constitución de los tributos se cumplan requisitos de forma legal, sino que deben respaldar hechos de realidad económica, dado que en el comercio electrónico por la alta versatilidad de sus operaciones podría darse lugar a la simulación de transacciones electrónicas que provoquen el menoscabo de las bases fiscales a través de mecanismos de planificación tributaria agresiva.

En el mismo sentido en el Código Tributario chileno en el primer párrafo del artículo 4 bis dice: “Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponibles, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles”. Posteriormente, el artículo 4 *ter* menciona que:

Los hechos imponibles contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.

---

<sup>94</sup> Código Tributario, Registro Oficial Suplemento 38 Título II, De la obligación Tributaria.



Pasando a revisar la Ley del Impuesto sobre Sociedades del Reino de España en su artículo 4, estipula sobre este tema lo siguiente:

Hecho imponible.

1. Constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen.

2. En el régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, se entenderá por obtención de renta la imputación al contribuyente de las bases imponibles, gastos o demás partidas, de las entidades sometidas a dicho régimen.

En el régimen de transparencia fiscal internacional se entenderá por obtención de renta la imputación en la base imponible de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente.<sup>95</sup>

El Código de Rentas Internas (*Internal Revenue Code*, en adelante *IRC*) de Estados Unidos de Norteamérica no emite una definición concreta en cuanto al hecho imponible de conformación del tributo sobre el denominado “taxable event”.

Ahora bien, podemos afirmar a priori que ninguno de los países bajo análisis dispone de regulación específica en materia de impuestos directos sobre operaciones de comercio electrónico efectuada por sociedades y más bien han adaptado sus regímenes impositivos a las nuevas realidades tecnológicas basándose en las recomendaciones y lineamientos de los organismos internacionales especializados, debido a esto la imposición se basa en la legislación vigente elaborada para el comercio tradicional. Este criterio es enunciado por Gabriela Ríos quien manifiesta: “[...] los tributos que gravan el comercio electrónico son aquellos que recaen sobre el comercio, en general. Por tanto, el comercio electrónico queda sujeto principalmente al impuesto sobre la renta (personas físicas y morales) y al impuesto al valor agregado.”<sup>96</sup>

Por su parte Estados Unidos por efecto de la promulgación de la “*Permanent Internet Tax Freedom Act*” del 10 de junio de 2015 prescribió una moratoria permanente de impuestos al acceso de internet e impuestos múltiples y discriminatorios en el comercio electrónico<sup>97</sup>.

---

<sup>95</sup> «Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades», BOE.es - Documento consolidado BOE-A-2014-12328, accedido 20 de septiembre de 2016, <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>.

<sup>96</sup> Gabriela Ríos Granados y Universidad Nacional Autónoma de México, eds., *La influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario: algunos casos de derecho comparado entre España y México*, 1. ed, Serie doctrina jurídica, no. 273 (México, D.F: Universidad Nacional Autónoma de México, 2006), 82.

<sup>97</sup> Traducción no autorizada: Goodlatte, «Text - H.R.235 - 114th Congress (2015-2016)».

Sobre lo expuesto en el párrafo anterior, en la mayoría de estados norteamericanos en los cuales actualmente está vigente la moratoria de imposición a las operaciones electrónicas hay sectores del comercio de ese país que consideran que esta decisión está afectando a aquellos contribuyentes que comercializan libros, discos compactos de música, software contenidos en medios físicos y que son sometidos al régimen impositivo normal como cualquier actividad; en tanto que estos mismos productos susceptibles de ser comercializados en forma digital a la luz del criterio de la Internet Tax Freedom Act, están libres de impuestos. Pero también desde la otra perspectiva, la pretendida exacción de las transacciones de comercio electrónico provocaría sino al menos la deslocalización de dichas actividades hacia regímenes de menor imposición provocando hechos de elusión o evasión y en cierto modo frenaría el desarrollo de las TIC, por lo que este tema a la claridad de los hechos requiere análisis más concienzudos.

Para determinar el ámbito y surgimiento de los posibles hechos imponible sobre los cuales grava el impuesto a la renta al comercio electrónico debemos insistir que es aquel referente a transacciones transfronterizas de tipo directo o en línea, en donde los bienes desmaterializados se transfieren a través de la red en forma digital eliminando las barreras geográficas y cualquier elemento material durante su proceso de transmisión, el mismo se lleva a cabo integralmente por vía electrónica desde un computador a otro, iniciándose en el pedido a través de una página web hasta la descarga del producto digital, previo contrato consensuado de las partes (de empresa a empresa B2B o de empresa a consumidor B2C) y acuerdo en la remuneración estipulada por éste.

Debemos señalar por otro lado, que la vía de entrega no modifica el hecho jurídico de configuración del tributo y consecuentemente tampoco afecta a la determinación de la base imponible de impuesto a la renta, es decir si los productos son entregados en medio físico o medio digital, tal es el caso de la compra de un programa contenido en un componente físico como un disco o usb y el mismo programa entregado mediante descarga electrónica no debiera afectar la relación jurídica de carácter material.

#### **2.4.2. Identificación del Sujeto Pasivo de impuesto a la renta en operaciones electrónicas.**

Como hemos mencionado a lo largo de esta investigación, otro de los elementos que dificulta el control fiscal en operaciones electrónicas se refiere a la identificación de

los sujetos pasivos o contribuyentes sobre los cuales recae la obligación tributaria una vez acaecido el hecho configurador del tributo en una relación de comercio electrónico.

Iniciando por la revisión de nuestra Ley Tributaria LORTI su artículo 4 refiere a los contribuyentes indicando que “Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y *las sociedades, nacionales o extranjeras*, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley. Los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, pagarán el impuesto a la renta en base de los resultados que arroje la misma”.

En tanto en la ley chilena sobre Impuesto a la Renta LIR, iniciamos realizando una revisión al artículo 2 numeral 6 que define a las “*sociedades de personas* como sociedades de cualquier clase o denominación, excluyéndose únicamente a las anónimas”, en concordancia con el artículo 8 numeral 7 del Código Tributario que dice se entenderá “por persona, las personas naturales o jurídicas y los representantes”, aclaración que sirve de premisa para interpretar el artículo 3 que manifiesta:

Artículo 3°.- Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país.

Con todo, el extranjero que constituya domicilio o residencia en el país, durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile sólo estará afecto a los impuestos que gravan las rentas obtenidas de fuentes chilenas. Este plazo podrá ser prorrogado por el Director Regional en casos calificados. A contar del vencimiento de dicho plazo o de sus prórrogas, se aplicará, en todo caso, lo dispuesto en el inciso primero.

La Ley 27/2014 de Impuesto sobre Sociedades de España ISS en su Título III Contribuyentes, artículo 7, y siguientes numerales indica:

1. Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español: a) Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil. [...]

2. Los contribuyentes serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

3. Los contribuyentes de este Impuesto se designarán abreviada e indistintamente por las denominaciones sociedades o entidades a lo largo de esta Ley.<sup>98</sup>

En el caso del Código Americano *Internal Revenue Code*<sup>99</sup> (en adelante IRC) considera en su Título 26, Subtitle F, Chapter 79, Párrafo 7701. Definitions, numeral (14) “Taxpayer. The term ‘taxpayer’ means any person subject to any internal revenue tax”.<sup>100</sup>

Según publicación de Deloitte titulada “*United States International Tax and Business Guide*”<sup>101</sup> en el subtítulo de definición de impuesto a la renta manifiesta que una corporación organizada o creada en los Estados Unidos de Norteamérica es una corporación local y todas las demás son consideradas extranjeras, excepto por ciertas corporaciones que han “expatriado” desde Estados Unidos. Legalmente una corporación es considerada residente solo en el Estado en el cual fue constituida. Las corporaciones americanas deben pagar impuestos sobre la renta mundial, incluyendo los ingresos de sus sucursales, sean éstos o no repatriados. Las ganancias obtenidas por las subsidiarias en el exterior generalmente no son gravadas, no obstante, a menos que sean remitidos como dividendos o caigan bajo el régimen americano anti diferimiento.

El ingreso extranjero de las empresas residentes es gravado a las tasas corporativas regulares. Las corporaciones no residentes de Estados Unidos son generalmente sujetas al impuesto local sobre los ingresos de las operaciones de negocios con base en EUA. Si una corporación no residente proviene de un país con el cual no se ha suscrito un Convenio fiscal, los ingresos de los negocios de esa corporación son gravables solo si están “efectivamente relacionados con la explotación del comercio o negocio dentro de los EUA”. Al amparo de varios Convenios fiscales, una corporación no residente es sujeta a imposición sobre su base neta respecto de los ingresos atribuibles a un establecimiento permanente. Una sucursal de una corporación extranjera es gravada igual que una empresa local.<sup>102</sup>

---

<sup>98</sup> «Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades» Boletín Oficial del Estado núm.288, Ref.: BOE-A-2014-12328.

<sup>99</sup> «U.S. Code: Title 26 - INTERNAL REVENUE CODE», LII / Legal Information Institute, accedido 20 de septiembre de 2016, <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>.

<sup>100</sup> Traducción no autorizada: “Contribuyente. El término ‘contribuyente’ significa toda persona sujeta a algún impuesto a la renta interno”

<sup>101</sup> Traducción no autorizada: «Tax Guides and Country Highlights | Deloitte International Tax Source», 6, accedido 22 de septiembre de 2016, <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides.United States International Tax and Business Guide, 2011>.

<sup>102</sup> Véase los párrafos del 861 al 864 del Título 26, Subcapítulo N.- Tax Based on Income From Sources Within or Without the United States del Internal Revenue Code.

Como podemos evidenciar en las distintas normativas examinadas, los países buscan gravar toda manifestación de riqueza generada por las actividades económicas de sus ciudadanos y empresas sean residentes o no residentes, aplicando el criterio de fuente para todos los ingresos generados dentro de su territorio, el principio de renta mundial para aquellas que provengan de sus residentes nacionales y extranjeros obtenidas en el exterior, el principio territorial para aquellas ganancias obtenidas por los no residentes a través del establecimiento permanente y en el caso del amplio régimen tributario de los Estados Unidos de Norteamérica que impone a sus ciudadanos el vínculo de nacionalidad para gravar los beneficios obtenidos en cualquier país del mundo. Debemos recalcar y no perder de vista que esos ingresos están referidos a nuestro tratamiento particular de transacciones electrónicas B2B y B2C que más adelante las situaremos de acuerdo a la caracterización natural de sus rentas.

Resulta imprescindible destacar como ya lo habíamos tratado en capítulos anteriores de esta investigación, que los países más desarrollados tecnológicamente buscan gravar en residencia los beneficios originados generalmente en la transferencia de bienes digitales e intangibles (ingreso por regalías) que son usufructuados por su titular (beneficiario efectivo) o de forma indirecta por quienes se adjudiquen ese derecho cedido, aquellos Estados donde se producen bienes intangibles con alto valor agregado de conocimiento y tecnología reclaman el sometimiento a imposición en el país de la residencia y es así como se estipula — respecto de esta clase de rentas— que en los Convenios de Doble Tributación prevalece el Estado de residencia sobre el Estado de la fuente donde este último participa de la base imponible en forma limitada.

Es por ello que ahora pasaremos a revisar la normativa de los países seleccionados referente al tratamiento de la residencia, elemento fundamental de vinculación jurídica entre el Estado y los sujetos pasivos. En el caso ecuatoriano ya se había mencionado en el capítulo 1.3.2 sobre el principio de residencia que de acuerdo a la Ley de Régimen Tributaria Interna en su artículo 4.2 señala como residencia fiscal de las sociedades el territorio ecuatoriano cuando han sido constituidas o creadas bajo la legislación nacional.

Por su parte la Ley sobre Impuesto a la Renta chilena menciona en su artículo 10 que: “Se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o *residencia* del contribuyente” [Énfasis añadido]

La Ley 27/2014 de Impuesto sobre Sociedades de España<sup>103</sup> en el artículo 8 menciona: “Residencia y domicilio fiscal.”

1. Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español.
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.

A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, según lo previsto en el apartado 2 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, o calificado como paraíso fiscal, según lo previsto en el apartado 1 de la referida disposición, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos.

2. El domicilio fiscal de los contribuyentes residentes en territorio español será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección.

En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquél donde radique el mayor valor del inmovilizado.

El IRC americano en el Título 26, Subtítulo F, Capítulo 79, Párrafo 7701, literal a), numeral (30) establece lo siguiente:

- The term "United States person" means—
- (A) a citizen or resident of the United States,
  - (B) a domestic partnership,
  - (C) a *domestic corporation*,

---

<sup>103</sup> «Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades».

(D) any estate (other than a foreign estate, within the meaning of paragraph (31)),  
and

(E) any trust if—

(i) a court within the United States is able to exercise primary supervision over the administration of the trust, and

(ii) one or more United States persons have the authority to control all substantial decisions of the trust.<sup>104</sup>

Con el objeto de clarificar estos términos nos referiremos a los numerales (3-5) del mismo tenor:

#### (2) Partnership and partner

The term “partnership” includes a syndicate, group, pool, joint venture, or other unincorporated organization, through or by means of which any business, financial operation, or venture is carried on, and which is not, within the meaning of this title, a trust or estate or a corporation; and the term “partner” includes a member in such a syndicate, group, pool, joint venture, or organization.

#### (3) Corporation

The term “corporation” includes associations, joint-stock companies, and insurance companies.

#### (4) Domestic

The term “domestic” when applied to a corporation or partnership means created or organized in the United States or under the law of the United States or of any State unless, in the case of a partnership, the Secretary provides otherwise by regulations.

#### (5) Foreign

The term “foreign” when applied to a corporation or partnership means a corporation or partnership which is not domestic.<sup>105</sup>

---

<sup>104</sup> Traducción no autorizada: El término persona estadounidense significa— A) un ciudadano residente de los Estados Unidos, B) una sociedad nacional, C) una corporación nacional, D) cualquier estado (diferente a estado extranjero, en el sentido del párrafo (31), y E) cualquier fideicomiso si— (i) un tribunal de los Estados Unidos es capaz de ejercer la supervisión principal sobre la administración del fideicomiso, y (ii) una o más personas estadounidenses tiene a autoridad para controlar todas las decisiones sustanciales del fideicomiso.

<sup>105</sup> Traducción no autorizada: (2) Sociedad y socio. El término “sociedad” incluye un sindicato, agrupación, consorcio, u otra organización no incorporada, a través de o mediante la cual cualquier negocio, operación financiera o empresa es llevada a cabo, la cual no representa, dentro de la definición de este título, un fideicomiso o patrimonio o una corporación; y el término “socio” incluye un miembro de un sindicato, grupo, agrupación, asociación u organización. (3) Corporación. El término “corporación” incluye asociaciones, sociedades de capital y compañías aseguradoras. (4) Nacional. El término “nacional” aplicado a una corporación o sociedad significa creada u organizada en los Estados Unidos o bajo las leyes de los Estados Unidos o al menos de cualquier Estado, en el caso de una sociedad, la Secretaría proporciona de

De acuerdo a lo trazado podemos percibir que cada país intenta introducir dentro de sus legislaciones normas cada vez más claras y eficientes con el objeto de ampliar sus bases de imposición y dimensionar sus vínculos jurídicos acorde a su realidad política-económica y de contexto global, dicha perspectiva busca potenciar mayores fuentes de recursos para sus arcas fiscales y por ende el desarrollo de sus economías. Tal es el caso del Ecuador que recién a finales del año 2014 se ampliaron los parámetros para enmarcar conceptos de residencia fiscal, sin embargo, no se introdujo la figura de sede de dirección efectiva como sí lo plantea la ley tributaria española para aquellos casos en los que desde estas sedes se pueda administrar y controlar actividades de comercio electrónico sin que se necesite presencia física como una oficina y equipos; igualmente, entre los elementos para determinar la residencia en el caso ecuatoriano consta el núcleo principal de intereses en base a activos y no se menciona como en la ley española “los derechos” que son justamente beneficios sobre titularidad de bienes intangibles susceptibles de exacción.

Una vez revisadas las bases legales sobre hecho imponible y la identificación de los sujetos pasivos de impuesto a la renta referidos a sociedades, podemos advertir que todos los países bajo análisis mantienen en sus sistemas tributarios los conceptos estructurados para el régimen de comercio convencional y no se evidencia en ningún momento el planteamiento de los fundamentos jurídicos o económicos que clarifiquen la constitución de obligaciones tributarias que graven las operaciones de comercio electrónico. Por lo tanto consideramos que partiendo del hecho que la gran parte de países han mantenido invariables sus sistemas tributarios, podemos inferir que actualmente los tributos que gravan al comercio tradicional también recaen sobre el comercio electrónico, quedando así sujeto principalmente al impuesto a la renta sobre sociedades que es nuestro principal motivo de estudio.

Ahora bien, partiendo de los tres criterios generales de sujeción de renta contemplados en nuestra ley tributaria: 1) Los residentes nacionales o extranjeros por las rentas percibidas dentro o fuera del territorio ecuatoriano, 2) Los residentes en el extranjero que mantengan un establecimiento permanente respecto a los ingresos imputables a ese E.P., y; 3) Los no residentes por los ingresos obtenidos provenientes de fuente nacional. Precisamente las actividades de comercio electrónico se encontrarían

---

otra manera las normas. (5) Extranjero. El término “extranjero” aplicado a una corporación o sociedad significa una corporación o sociedad la cual no es nacional.



enmarcadas en el enunciado del numeral 3 y más aún con lo señalado en el artículo 10 del reglamento a ley tributaria que manifiesta que también son ingresos de fuente ecuatoriana las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en territorio nacional de la propiedad industrial o intelectual.

En todo caso, es por este motivo que hay quienes manifiestan que no hay necesidad de establecer un régimen exclusivo para el comercio electrónico sino más bien adaptarlo con observancia a los principios tributarios internacionales. Desde nuestra visión nos alineamos con esta posición ya que sería pertinente ampliar ciertos criterios sobre la configuración de la presunción de los hechos generadores, tipificación de los ingresos provenientes de comercio electrónico, determinación y alcance de su gravamen considerando el efecto de los Convenios internacionales signados por nuestro país, así como, la revisión del concepto de establecimiento permanente dentro del comercio electrónico, claro está no tomando medidas unilaterales sino consensuadas y armonizadas en el ámbito del derecho internacional con las otras Administraciones Tributarias.

#### **2.4.3. Reconocimiento del tipo de ingresos gravables en el comercio electrónico.**

Como ya se ha mencionado, los bienes y servicios que se buscan gravar en el comercio electrónico son de tipo incorpóreo, su naturaleza es peculiar respecto del comercio tradicional por su factibilidad de ser *negociados en línea* en un determinado sitio web, bajo esa perspectiva nos enfocaremos en aquellas transacciones que tienen que ver con la transferencia de bienes y servicios intangibles y lo someteremos a análisis en función de los países seleccionados.

Estos ingresos se ubican dentro de la categoría de rentas de capital, ahora por motivo de nuestra investigación nos centraremos en el tratamiento de las regalías o cánones provenientes de: know how, franquicias y programas o software, creemos que estos son los tipos más relevantes y encierran la esencia de los intangibles que se retribuyen por el uso o cesión de uso de esos derechos. También debemos aclarar que los casos a examinar son aquellas operaciones transfronterizas que se dan entre los residentes y no residentes de los países seleccionados, ya que como lo habíamos planteado el problema de imposición se origina sobre esas rentas en que, el residente de un país usuario del bien intangible o servicio quien finalmente paga ese canon, lo efectúa a un residente en el extranjero quien a su vez es el titular o beneficiario. Finalmente para aterrizar

adecuadamente estos condicionamientos previos, debemos resaltar la importancia de establecer la existencia o no de Convenios tributarios suscritos entre Estados que regulan la red de operaciones en el tema específico de intangibles, los cuales como ya es conocido previenen la doble imposición. Una vez hechas estas presiones pasamos a revisar la normativa de los distintos países:

En Ecuador la tarifa general de impuesto a la renta para sociedades es del 22% con una variación de hasta 25% si se cumplen ciertas circunstancias como se explica en su artículo 37 de la Ley de régimen tributario interno<sup>106</sup> que manifiesta:

*Los ingresos gravables obtenidos por sociedades constituidas en el Ecuador, así como por las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas aplicarán la tarifa del 22% sobre su base imponible. No obstante, la tarifa impositiva será del 25% cuando la sociedad tenga accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares residentes o establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición con una participación directa o indirecta, individual o conjunta, igual o superior al 50% del capital social o de aquel que corresponda a la naturaleza de la sociedad. Cuando la mencionada participación de paraísos fiscales o regímenes de menor imposición sea inferior al 50%, la tarifa de 25% aplicará sobre la proporción de la base imponible que corresponda a dicha participación, de acuerdo a lo indicado en el reglamento [...] (El énfasis añadido nos corresponde)*

Luego el artículo 39 se refiere a los ingresos de los no residentes que en su parte pertinente dice:

*Los ingresos gravables de no residentes que no sean atribuibles a establecimientos permanentes, siempre que no tengan un porcentaje de retención específico establecido en la normativa tributaria vigente, enviados, pagados o acreditados en cuenta, directamente, mediante compensaciones, o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, pagarán la tarifa general prevista para sociedades sobre dicho ingreso gravable. [...]*

*[...] Estarán sujetas al pago de la tarifa general prevista para sociedades sobre el ingreso gravable, las ganancias obtenidas por una sociedad o por una persona natural no residente en Ecuador, por la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares; de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador. Para el caso de transacciones realizadas en bolsas de valores del Ecuador el impuesto contemplado será retenido en la fuente de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento. [...] (Los énfasis añadidos nos corresponden)*

---

<sup>106</sup> Ecuador, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Para complementar la normativa en Ecuador, se emitió el 25 de agosto de 2016 el instructivo de ficha técnica del anexo transaccional simplificado nuevo ATS<sup>107</sup> en donde en la Tabla 3.6 sobre Conceptos de Retención en la Fuente de Impuesto a la Renta (AIR), nos da un detalle de porcentajes de retención sobre impuesto a la renta de sociedades por pagos efectuados a no residentes, de la cual extraeremos los conceptos de nuestro interés.

**Tabla 4. Conceptos y Porcentajes de Retención en pagos al Exterior de Intangibles**

<b>Número de Campo</b>	<b>Concepto Retención en la Fuente de Impuesto a la Renta</b>	<b>Desde 01/05/2016 Hasta la fecha</b>
509	Pago al exterior - Cánones, derechos de autor, marcas, patentes y similares	22%
509A	Pago al exterior - Regalías por concepto de franquicias	22%
522A	Pago al exterior - Servicios técnicos, administrativos o de consultoría y regalías con convenio de doble tributación	22%

Fuente: Servicio de Rentas Internas

Elaboración propia

De este cuadro se desprende que por pagos hechos al exterior por concepto de regalías, marcas, patentes, franquicias, servicios técnicos y otros similares se tributa la tarifa del 22% sobre la base imponible, sin perjuicio de esto, dicho porcentaje puede verse limitado según lo estipulado en los Convenios para evitar la doble tributación suscritos hasta la fecha por Ecuador con 18 países referente al capítulo de regalías<sup>108</sup>

Pasamos ahora al caso de Chile, en donde existen cuatro clases de renta: a) Renta de Primera Categoría (sociedades domiciliadas en Chile), b) Impuesto Único de Segunda Categoría (rentas de trabajo), c) Impuesto Único de Segunda Categoría (personas naturales domiciliadas en Chile) y d) Impuesto Adicional (personas naturales o sociedades no residentes). La tarifa de impuesto a la renta para sociedades con domicilio

<sup>107</sup> «Descarga software DIMM Anexos - Servicio de Rentas Internas del Ecuador», 140-43, accedido 28 de septiembre de 2016, <http://www.sri.gob.ec/web/10138/383> Ficha Técnica 2 MB (fecha actualización: 25 de agosto de 2016).

<sup>108</sup> Véase Anexo 3.

en Chile es del 24% para el año 2016 y será del 25% para el año 2017<sup>109</sup>. De nuestra investigación, el impuesto que requerimos analizar es el Impuesto Adicional que según sus artículos pertinentes consignados en la Ley de impuesto a la renta dice:

Artículo 58.-*Se aplicará, cobrará y pagará un impuesto adicional a la renta, con tasa del 35%, en los siguientes casos:*

1) Las personas naturales que no tengan residencia ni domicilio en Chile y *las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país*, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile, *que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes*, pagarán este impuesto por el total de las rentas atribuibles a estos que deban atribuir, remesen al exterior o sean retiradas conforme a lo dispuesto en los artículos 14, 14 ter; 17, número 7, y 38 bis, con excepción de los intereses a que se refiere el N° 1 del artículo 59. Para estos efectos, el impuesto contemplado en este número se considerará formando parte de la base imponible representada por los retiros o remesas brutos [...]

Artículo 60.- Las personas naturales que no tengan residencia ni domicilio en Chile y *las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país*, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas, que perciban, *devenguen o se les atribuyan* conforme a lo dispuesto en los artículos 14, 14 ter; 17, número 7, y 38 bis, *rentas de fuentes chilenas* que no se encuentren afectas a impuesto de acuerdo con las normas de los artículos 58 y 59, *pagarán respecto de ellas un impuesto adicional de 35%.* [...]

En el caso español el Real Decreto Legislativo 5/2004<sup>110</sup> del 05 de marzo 2004 y modificado el 15 de julio de 2015, en su artículo 1 dice: “Naturaleza y objeto. El Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste”.

Ahora bien el artículo 16 de este mismo cuerpo reconoce las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente y el artículo 19 menciona que a su base imponible se aplicará el tipo de gravamen que corresponda de entre los previstos en la normativa del Impuesto de Sociedades, que según el art. 29 de dicha ley corresponde al 25%.

Paralelamente el artículo 24 habla de las rentas de los contribuyentes no residentes sin mediación de un EP (numeral 1) y las rentas de los contribuyentes residentes en otro Estado que sea miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, a estos

---

<sup>109</sup> «Impuestos Directos», accedido 28 de septiembre de 2016, [http://www.sii.cl/aprenda\\_sobre\\_impuestos/impuestos/imp\\_directos.htm#o2p1](http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/impuestos/imp_directos.htm#o2p1).

<sup>110</sup> «BOE.es - Documento consolidado BOE-A-2004-4527», accedido 28 de septiembre de 2016, <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4527> Boletín Oficial del Estado núm.62.

últimos se aplicarán reglas especiales (numeral 6). Los primeros satisfarán las tarifa del 24% y los segundos el 19%. Se considera renta exenta según el artículo 14 literal m) a aquellos cánones o regalías satisfechos por una sociedad o un EP domiciliado en España a otra sociedad o EP residente en otro Estado miembro de la Unión Europea bajo ciertos requisitos.

Pasando a la revisión del IRC de Estados Unidos, encontramos en su Título 26, Subtítulo A, Capítulo 1, Subcapítulo A, Parte II, Párrafo 11, establece la siguiente tabla progresiva sobre los ingresos gravables de las sociedades en general:

(a) Corporations in general

A tax is hereby imposed for each taxable year on the taxable income of every corporation.

(b) Amount of tax

(1) In general The amount of the tax imposed by subsection (a) shall be the sum of—

(A) 15 percent of so much of the taxable income as does not exceed \$50,000,

(B) 25 percent of so much of the taxable income as exceeds \$50,000 but does not exceed \$75,000,

(C) 34 percent of so much of the taxable income as exceeds \$75,000 but does not exceed \$10,000,000, and

(D) 35 percent of so much of the taxable income as exceeds \$10,000,000.

In the case of a corporation which has taxable income in excess of \$100,000 for any taxable year, the amount of tax determined under the preceding sentence for such taxable year shall be increased by the lesser of (i) 5 percent of such excess, or (ii) \$11,750. In the case of a corporation which has taxable income in excess of \$15,000,000, the amount of the tax determined under the foregoing provisions of this paragraph shall be increased by an additional amount equal to the lesser of (i) 3 percent of such excess, or (ii) \$100,000.

Como podemos observar la tasa fija mínima es del 15% para rentas imponibles de hasta US\$50.000 hasta un tope de 35% para rentas gravables que superan los US\$ 10'000.000. De las condiciones planteadas podemos concluir que para ingresos de hasta US\$ 18'333.333 se aplica una tasa del 3% adicional sobre el exceso de este valor sobre US\$15'000.000 por lo que la tasa nominal máxima sería de 35,5% para sociedades.

Ahora bien, hay dos tratamientos para los no residentes en EUA, A) los *ingresos efectivamente relacionados* (ECI por sus sigla en inglés) con la explotación de una

industria o negocio en los Estados Unidos, esta clase contribuyentes no residentes con conexión ECI tributarán igual que las sociedades americanas locales, así lo menciona el párrafo 882 – “Tax on income of foreign corporations connected with United States business”

(a) Imposition of tax

(1) In general

A foreign corporation engaged in trade or business within the United States during the taxable year shall be taxable as provided in section 11, 55, or 1201(a) on its taxable income which is effectively connected with the conduct of a trade or business within the United States.

(2) Determination of taxable income

In determining taxable income for purposes of paragraph (1), gross income includes only gross income which is effectively connected with the conduct of a trade or business within the United States.

B) los ingresos efectivos no relacionados con la explotación de una industria o negocio en EUA pagarán una tasa del 30%, así lo menciona el párrafo 881 – “Tax on income of foreign corporations not connected with United States business”

(a) Imposition of tax Except as provided in subsection (c), there is hereby imposed for each taxable year a tax of 30 percent of the amount received from sources within the United States by a foreign corporation as—

(1) interest (other than original issue discount as defined in section 1273), dividends, rents, salaries, wages, premiums, annuities, compensations, remunerations, emoluments, and other fixed or determinable annual or periodical gains, profits, and income [...]

Según el documento de Deloitte titulado “*United States International Tax and Business Guide*”<sup>111</sup>, en la sección de retención de impuestos y específicamente sobre regalías dice: “Las regalías recibidas por una corporación extranjera por el uso de propiedad dentro de Estados Unidos están sujetas al 30% de retención de impuestos, excepto que la tasa sea reducida bajo un Convenio Fiscal o el ingreso está efectivamente relacionado con el ECI”

Para cerrar este sub capítulo, podemos concluir que Chile es el país más gravoso en cuanto a impuesto a la renta de sociedades no residentes 35%, igual tarifa que

---

<sup>111</sup> Traducción no autorizada: «Tax Guides and Country Highlights | Deloitte International Tax Source».

curiosamente aplica a la figura de establecimiento permanente, atípico en el sentido que el tratamiento tributario del EP es equivalente al de sus residentes en el resto de países<sup>112</sup>. Estados Unidos aplica una tarifa progresiva entre 15% y 35% para sus no residentes ECI (ingresos efectivamente relacionados dentro de EUA) y 30% para contribuyentes no ECI. Por su parte España grava el 25% a sus no residentes con EP español, el 24% a sus no residentes sin EP y 19% a sus no residentes dentro de la Unión Europea. Ecuador se encuentra dentro de la media con una tarifa societaria entre el 22% y 25% para sus no residentes y EP. Además de la investigación efectuada hay un elemento común referido a que las tasas de impuesto a la renta se reducen y limitan en el Estado de la fuente cuando hay de por medio Convenios tributarios suscritos con otros países sobre los ingresos de regalías e intangibles.

#### **2.4.4. Delimitación de la jurisdicción tributaria y Potestad Tributaria.**

Las transacciones electrónicas “en línea” que se producen dentro de la jurisdicción territorial de un determinado Estado no representa mayor dificultad a la hora de gravar los hechos fácticos de acuerdo a la legislación interna, puesto que cada país se atribuye normas tributarias claras de identificación y cuantificación de los elementos del derecho tributario material; no obstante, lo más complicado resulta en caso de transacciones internacionales ya que se puede originar incertidumbre relativa a la jurisdicción y dificultad del ejercicio de potestad tributaria entre Estados. En este sentido Claudio Sacchetto se refiere de forma magistral al principio de territorialidad y manifiesta que:

[...] Con respecto al aspecto *interno*, ya se ha mencionado precedentemente la eficacia de la norma tributaria en el espacio. Aquí se reafirma, con este propósito, que la doctrina ha estado siempre de acuerdo en afirmar el carácter estrictamente territorial de la norma del Estado, ya sea en el sentido de que sólo ésta tiene la aptitud para hacer aplicada exclusivamente en todo el área que comprende el territorio del Estado de la cual emana con referencia a la fuente, así como también que dicha ley no puede ser eficaz fuera de dicho territorio.

En cuanto al aspecto *externo*, que reviste posición de la norma tributaria para ser válida y eficaz fuera del propio ámbito territorial, entendiéndose ámbito como lugar de fuente de la norma, debe ser luego distinguido en dos momentos fundamentales:

- Territorialidad en sentido material.
- Territorialidad en sentido formal.

---

<sup>112</sup> La tasa de impuesto a la renta para sociedades chilenas para el año 2016 es 24%

En cuanto al primer aspecto, el principio de *territorialidad* en sentido material (o espacio dentro del cual el poder estatal puede legiferar) intenta responder a los cuestionamientos de si existen y cuáles son los límites internos o internacionales para que un Estado pueda vincular su pretensión tributaria a presupuestos que pueden tener elementos ajenos —objetivos o subjetivos— con su propio territorio. La dogmática tradicional siempre ha respondido que un Estado no encuentra, en principio, ningún límite a su potestad normativa tributaria con la salvedad de aquellos límites del Derecho internacional general (casi inexistentes o de números reducido) o de Derecho internacional convencional (los tratados contra la doble imposición que serían además prueba de la ausencia de límites internacionales generales), o en límites de derecho interno, conocidos como auto límites de naturaleza constitucional.

En cuanto al aspecto formal, el principio de territorialidad pretende responde a la cuestión de si existen límites internos o internacionales dirigidos a la actuación de la potestad de imposición de un Estado fuera de los confines de su territorio. Doctrina y jurisprudencia son también unánimes en el retener la existencia de un límite absoluto de Derecho internacional frente a las pretensiones de los Estados de efectivizar su propio crédito de impuesto por medio del ejercicio de actos de imperio en el territorio del Estado.<sup>113</sup>

Ante esto el Derecho Tributario Internacional confiere (como fuente de derecho) a los Convenios para evitar la doble imposición la calidad trascendente de instrumentos jurídicos de carácter supranacional reconocido como tal en las Constituciones Supremas de los Estados, con el objeto de evitar situaciones de doble imposición o más aún prevenir su uso indebido para cometer actos de elusión y evasión fiscal, ese reconocimiento consensuado de los Estados en la celebración de convenios impone auto límites a su poder impositivo, pero que en definitiva persigue la distribución equitativa de la base imponible del comercio electrónico entre los países.

Luego de esta indispensable introducción pasemos a revisar la legislación de los países seleccionados, en cuanto al ámbito jurídico de su orden normativo y aspectos de potestad y competencia tributaria a nivel local y su dimensionamiento internacional.

El artículo 301 de la Constitución del Ecuador en su Sección quinta.- Régimen tributario, señala:

Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.<sup>114</sup>

---

<sup>113</sup> Victor Uckmar, Alejandro C Altamirano, y Heleno Tôrres, *Impuestos sobre el comercio internacional* (Madrid: Marcial Pons, 2008), 20-21.

<sup>114</sup> Constitución de la República del Ecuador, 2008.



Además es importante conocer la jerarquía de las normas jurídicas que rigen el ordenamiento Constitucional. En la misma carta suprema los siguientes artículos dicen:

Art. 424.- La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica.

Art. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.

Ahora es necesario revisar los artículos conducentes a conocer los Órganos competentes que facultan la creación de los Convenios tributarios y su condición en el sistema jurídico nacional. Los siguientes artículos de la misma Constitución dicen:

Art. 417.- Los tratados internacionales ratificados por el Ecuador se sujetarán a lo establecido en la Constitución.

Art. 418.- A la Presidenta o Presidente de la República le corresponde suscribir o ratificar los tratados y otros instrumentos internacionales.

La Presidenta o Presidente de la República informará de manera inmediata a la Asamblea Nacional de todos los tratados que suscriba, con indicación precisa de su carácter y contenido. Un tratado sólo podrá ser ratificado, para su posterior canje o depósito, diez días después de que la Asamblea haya sido notificada sobre el mismo.

Art. 420.- La ratificación de tratados se podrá solicitar por referéndum, por iniciativa ciudadana o por la Presidenta o Presidente de la República.

La denuncia de un tratado aprobado corresponderá a la Presidenta o Presidente de la República. En caso de denuncia de un tratado aprobado por la ciudadanía en referéndum se requerirá el mismo procedimiento que lo aprobó.

Seguiremos este mismo orden de cosas para comparar las legislaciones de los otros países. La Constitución Política de Chile<sup>115</sup> respecto de la formación de la Ley dice:

Artículo 65. Las leyes pueden tener origen en la Cámara de Diputados o en el Senado, por mensaje que dirija el Presidente de la República o por moción de cualquiera de sus miembros. Las mociones no pueden ser firmadas por más de diez diputados ni por más de cinco senadores.

---

<sup>115</sup> «DTO-100 22-SEP-2005 MINISTERIO SECRETARÍA GENERAL DE LA PRESIDENCIA - Ley Chile - Biblioteca del Congreso Nacional», accedido 29 de septiembre de 2016, <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=242302> Decreto Supremo No. 100.

Las leyes sobre tributos de cualquiera naturaleza que sean, sobre los presupuestos de la administración pública y sobre reclutamiento, sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados [...]

Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República, la iniciativa exclusiva para:

1° Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes y determinar su forma, proporcionalidad o progresión; [...]

La Constitución chilena no jerarquiza explícitamente sus normas de derecho interno, pero mencionaremos su artículo 5 para luego sustraer un análisis referido a tal artículo de la Revista de Derecho (Valdivia):

Artículo 5° La soberanía reside esencialmente en la Nación. Su ejercicio se realiza por el pueblo a través del plebiscito y de elecciones periódicas y, también, por las autoridades que esta Constitución establece. Ningún sector del pueblo ni individuo alguno puede atribuirse su ejercicio.

El ejercicio de la soberanía reconoce como limitación el respeto a los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana. Es deber de los órganos del Estado respetar y promover tales derechos, garantizados por esta Constitución, así como por los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes

Claudia Tellez realiza un análisis sobre la segunda frase del segundo párrafo del artículo 5 y menciona:

[...] "Es deber de los órganos del Estado respetar y promover tales derechos garantizados por la Constitución y garantizados de la misma manera por los T.I."

Aún más, para corroborar que este es el sentido correcto de la expresión, pensemos, si el texto hubiese dicho:

"Es deber de los órganos del Estado respetar y promover tales derechos garantizados por la Constitución, así como por las leyes de la República ", ello no hubiese implicado en ningún caso que las leyes tengan la misma jerarquía normativa que la Constitución.

Por otra parte, existe control previo y un control a posteriori de constitucionalidad de los T.I. (incluidos los que versan sobre derechos esenciales). El primero, en manos del Tribunal Constitucional. El segundo, a cargo de la Corte Suprema, por la vía de declaración de inaplicabilidad por inconstitucionalidad. Si hay control es porque hay subordinación de una norma inferior (los tratados) a otra superior (la Constitución) [...]<sup>116</sup>

---

<sup>116</sup> «Tellez Soto, Claudia. Valor Jurídico de Los Tratados Internacionales en el Derecho Interno. Rev. derecho (Valdivia). [on line]. dic. 1998, vol.9, no.1 [citado 29 Septiembre 2016], p.179-190. Disponible en la World Wide Web: <[http://mingaonline.uach.cl/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0718-09501998000200010&lng=es&nrm=iso](http://mingaonline.uach.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-09501998000200010&lng=es&nrm=iso)>. ISSN 0718-0950.».

Con respecto a la ratificación de los Convenios Tributarios dentro de la Constitución de Chile indica:

Artículo 32. Son atribuciones especiales del Presidente de la República:

15°. Conducir las relaciones políticas con las potencias extranjeras y organismos internacionales, y llevar a cabo las negociaciones; concluir, firmar y ratificar los tratados que estime convenientes para los intereses del país, los que deberán ser sometidos a la aprobación del Congreso conforme a lo prescrito en el artículo 54 N°. 1°. Las discusiones y deliberaciones sobre estos objetos serán secretas si el Presidente de la República así lo exigiere;

Artículo 54. Son atribuciones del Congreso:

1) Aprobar o desechar los tratados internacionales que le presentare el Presidente de la República antes de su ratificación. La aprobación de un tratado requerirá, en cada Cámara, de los quórum que corresponda, en conformidad al artículo 66, y se someterá, en lo pertinente, a los trámites de una ley.

Ahora pasemos al caso español que en la ley 58/2003 General Tributaria<sup>117</sup> en su artículo 4 expresa que:

Artículo 4. Potestad tributaria.

1. La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. [...]

Por su parte la Constitución de España en su artículo 81.2 señala que: “La aprobación, modificación o derogación de las leyes orgánicas exigirá mayoría absoluta del Congreso, en una votación final sobre el conjunto del proyecto”<sup>118</sup>

En la misma Ley 58/2003, su artículo 7 manifiesta:

Artículo 7. Fuentes del ordenamiento tributario.

1. Los tributos se regirán:

a) Por la Constitución.

b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.

---

<sup>117</sup> «Ley General Tributaria - Agencia Tributaria», accedido 29 de septiembre de 2016, [http://www.agencia tributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Normativa/Normativa\\_tributaria\\_y\\_aduanera/Ley\\_General\\_Tributaria\\_y\\_normas\\_de\\_desarrollo\\_y\\_aplicacion/Ley\\_General\\_Tributaria/Ley\\_General\\_Tributaria.shtml](http://www.agencia tributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Normativa_tributaria_y_aduanera/Ley_General_Tributaria_y_normas_de_desarrollo_y_aplicacion/Ley_General_Tributaria/Ley_General_Tributaria.shtml) Boletín Oficial del Estado núm. 302, Referencia: BOE-A-2003-23186.

<sup>118</sup> «Constitución Española | Senado de España», accedido 29 de septiembre de 2016, <http://www.senado.es/web/conocersenado/normas/constitucion/index.html>.

c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución.

d) Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria [...]

Con respecto a la celebración de Tratados en la Constitución de España en su Capítulo Tercero.-De los Tratados Internacionales señala:

Artículo 93 Mediante ley orgánica se podrá autorizar la celebración de tratados por los que se atribuya a una organización o institución internacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución. Corresponde a las Cortes Generales o al Gobierno, según los casos, la garantía del cumplimiento de estos tratados y de las resoluciones emanadas de los organismos internacionales o supranacionales titulares de la cesión.

Artículo 94 1. La prestación del consentimiento del Estado para obligarse por medio de tratados o convenios requerirá la previa autorización de las Cortes Generales, en los siguientes casos: [...] d) Tratados o convenios que impliquen obligaciones financieras para la Hacienda Pública. [...] 2. El Congreso y el Senado serán inmediatamente informados de la conclusión de los restantes tratados o convenios. [...]

Artículo 96. Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional. 2. Para la denuncia de los tratados y convenios internacionales se utilizará el mismo procedimiento previsto para su aprobación en el artículo 94.

Para revisar el caso de Estados Unidos invocamos un documento emitido por Cristian Lucas quien expone:

Las Interpretaciones del Departamento del Tesoro: La potestad del Departamento del Tesoro para emitir normas interpretativas del Código Tributario es conferida por el Congreso de conformidad con el artículo 7805(a) del citado Código, el cual establece que "... el Secretario enunciará todas las leyes y reglamentos necesarios para hacer cumplir lo contenido en el presente título" (El Título 26 del Código de los Estados Unidos constituye el Código Tributario). El Departamento del Tesoro emite diversas clases de documentos a fin de cumplir con su obligación de proporcionar guía interpretativa del Código. La mayoría de los documentos emitidos por el Departamento del Tesoro se consideran fuente de derecho primaria<sup>119</sup>

Al respecto Título 26, Subtítulo F, Capítulo 80, Subcapítulo A, Párrafo 7805 del IRC americano dice:

---

<sup>119</sup> Cristian Óliver Lucas Mas, «Derecho Tributario Estadounidense», mayo de 2003, 4, accedido 29 de septiembre de 2016, <http://www.lchlegal.com/publicaciones/05-quincena-fiscal-tributacion-usa-texto.pdf>.

(a) Authorization

Except where such authority is expressly given by this title to any person other than an officer or employee of the Treasury Department, the Secretary shall prescribe all needful rules and regulations for the enforcement of this title, including all rules and regulations as may be necessary by reason of any alteration of law in relation to internal revenue.

Por su parte la Cuarta Sección Art. 6 de la Constitución de los Estados Unidos de América refiriéndose a la supremacía de la Carta Suprema menciona que:

[...] 2. Esta Constitución, y las leyes de los Estados Unidos que se expidan con arreglo a ella, y todos los tratados celebrados o que se celebren bajo la autoridad de los Estados Unidos, serán la suprema ley del país y los jueces de cada Estado estarán obligados a observarlos, a pesar de cualquier cosa en contrario que se encuentre en la Constitución o las leyes de cualquier Estado. [...] <sup>120</sup>

En EUA los Poderes competentes que facultan la creación de los Tratados internacionales consta en el artículo II Sección 2 de la Rama del Ejecutivo y dice:

[...] (2) Con el Consejo y Consentimiento del Senado, Él tendrá Poder para celebrar Tratados, siempre que las dos terceras partes de los Senadores presentes le den su anuencia; [...]

Además podemos advertir que en la Constitución existe una prohibición expresa respecto de la creación de los Tratados según Artículo I, Sección 10.-Poderes prohibidos a los Estados. 3) Ningún Estado podrá, sin el Consentimiento del Congreso, fijar Derecho de Tonelaje alguno, ni mantener Tropas o Barcos de Guerra en tiempos de Paz, ni celebrar Convenios o Pactos con otro Estado o con una Potencia extranjera [...]

Al finalizar este capítulo sobre potestad tributaria y delimitación de jurisdicción lo podemos resumir en tres aspectos: 1) La potestad de creación de leyes orgánicas internas — entre ellas las tributarias — en todos los países bajo análisis son atribución de sus Órganos legislativos mediante propuesta del Ejecutivo y tienen poder de imperio dentro de su territorio, 2) Los Tratados internacionales forman parte del ordenamiento jurídico interno y prevalecen sobre sus leyes internas inferiores en virtud del nivel jerárquico reconocido en la Constitución 3) La negociación, suscripción y ratificación de

---

<sup>120</sup> «La Constitución de Estados Unidos con notas explicativas», accedido 29 de septiembre de 2016, [http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:1MNkCDrKY9YJ:photos.state.gov/libraries/amgov/30145/publications-spanish/constitution\\_sp.pdf+&cd=5&hl=es&ct=clnk&gl=ec](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:1MNkCDrKY9YJ:photos.state.gov/libraries/amgov/30145/publications-spanish/constitution_sp.pdf+&cd=5&hl=es&ct=clnk&gl=ec).

los convenios internacionales pasan por trámite de ley a través de la Asamblea o Congreso y Presidente de la República.

## **Capítulo Tercero**

### **3. Conclusiones y propuesta**

#### **3.1. Conclusiones**

Debido a la ya no tan reciente manera de realizar negocios por intermedio de la red, los desafíos del comercio electrónico y todos sus efectos colaterales están planteados tanto para gobiernos, empresas y ciudadanos del orbe. Para los gobiernos en la medida que sus administraciones tributarias deberán enfrentar el gran reto de redefinir sus regímenes impositivos acorde a los nuevos estándares internacionales y a sus propias realidades socio-económicas; para las empresas puesto que el modo de producir valor económico en los ciclos de producción pasó de la materia prima concebida como unidad productiva a los bienes digitales que basan su elaboración en el conocimiento, la tecnología e innovación y porque deben imbuir sus estrategias de gestión empresarial hacia estos nuevos modelos comerciales so pena de perder rentabilidad y competitividad y finalmente para los ciudadanos porque han dado un giro en sus preferencias de consumo usando hoy día el internet para satisfacer sus necesidades por medio de productos cada vez más desmaterializados y porque ese mismo conglomerado representa el puntal que sustenta el presupuesto estatal a través de los tributos. Con este pequeño preámbulo pasamos a exponer las siguientes conclusiones:

1. Con respecto al análisis de establecimiento permanente y su determinante relación como vínculo jurídico entre las actividades económicas realizadas en el Estado de la fuente por una sociedad residente en un Estado extranjero y que posibilita al primero a la exacción tributaria sobre las rentas atribuibles a dicho EP, en el contexto del comercio electrónico se puede concluir que un sitio web por sí solo no constituye un establecimiento permanente debido a su fácil manipulación e intangibilidad, tampoco lo es por sí mismo la presencia de un servidor en un determinado lugar; sin embargo, un servidor provisto de programas o sitios web comerciales, aun debido a su naturaleza móvil, pueden configurar un EP cuando denota indicios de operatividad de transacciones electrónicas como por ejemplo: oferta publicitaria recurrente de bienes y servicios en una determinada ubicación virtual, viabilidad para celebrar contratos electrónicos que generan obligaciones entre las partes, disponibilidad de medios de pagos electrónicos, control

sobre el servidor que aloja el *website* , todos estos elementos en interacción dan como resultado una presencia virtual significativa y por ende determina que la entidad no residente debe tributar en el lugar donde efectivamente se consume o el comprador se beneficia de los bienes o servicios digitales. Estos temas continúan bajo evaluación por parte de los organismos internacionales encargados de dilucidar y emitir informes finales en los años venideros.

2. Se ha podido verificar que la norma tributaria no contiene el reconocimiento de transacciones electrónicas como fuente de ingreso ecuatoriana que se realizan efectivamente en nuestro territorio en concreto aquellas provenientes del uso, concesión de uso o transferencia de bienes o servicios de sociedades no residentes. Dado el apareamiento de innovadoras y cada vez más complejas transacciones electrónicas, resulta prioritario efectuar una diferenciación entre un bien digital, servicio digital e intangible, dependiendo de aquello acontece la calificación de la renta y su subsecuente tratamiento tributario, por lo ya revisado cuando se trata de una cesión de derecho de uso se cataloga como regalía y cuando estamos frente a un servicio se atribuye como beneficio empresarial. Según las directrices del Consejo de la Comunidad Europea el suministro de programas y sus actualizaciones son considerados como prestaciones de servicios efectuadas vía electrónica.

3. Debido a la gran movilidad y anonimato de los agentes económicos que participan en el comercio electrónico, en especial con referencia a los proveedores de bienes y servicios intangibles que pueden ubicar y reubicar sus servidores en distintos territorios atendiendo a sus intereses económicos o de grupo, dificultan la determinación de la jurisdicción competente para ejercer la potestad tributaria de los Estados donde se llevan a cabo tales actividades, la identificación objetiva de los sujetos pasivos y la cuantificación de los hechos imposables, todos estos son problemas inherentes al comercio electrónico que todavía no han sido resueltos de forma integral y que demandan intercambio de información, cooperación y transparencia internacional, adhesión a las guías y estándares internacionales, adopción de medidas consensuadas y desarrolladas en entornos reales, procesos inclusivos de participación e investigación a nivel regional y mundial, evaluación sobre los planteamientos a modificaciones tanto de las legislaciones locales como a la estructura de los Convenios de doble tributación acorde a la nueva



realidad, adopción de políticas y estrategias impositivas, administrativas y jurisdiccionales.

4. Los informes BEPS han revelado que la globalización económica ha traído consigo procesos de integración de grupos multinacionales que basan su planificación tributaria en estructuras organizativas complejas cuyo objetivo es la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios hacia regímenes impositivos favorables para estos grupos. Dentro del comercio electrónico los temas cruciales es la creación, desarrollo y explotación de intangibles en donde las cadenas de valor global son asignadas en función de los intereses económicos y siempre buscan fragmentar las actividades productivas, los activos usados y las funciones comerciales evitando de esta manera que los beneficios en la transferencia de intangibles estén en relación con la creación de valor; por otro lado, el uso elusivo de la lista de excepciones y concepto de agente independiente para evitar la configuración de establecimiento permanente, todo esto con el propósito de lograr la mayor rentabilidad con el menor impacto fiscal del grupo. Por tal razón, la ejecución de las acciones BEPS con enfoque al comercio electrónico, en su conjunto pretenden —si no resolver— los problemas que afectan a las operaciones en red, al menos buscan atenuar su efecto negativo en la recaudación de impuesto a la renta de aquellos Estados en donde sus corporaciones llevan a cabo operaciones electrónicas.

5. Uno de los enunciados más aceptados de forma mayoritaria entre los Estados, es el referente a la adaptación de la normativa vigente que regula las estructuras tradicionales de comercio y transponerlo a las nuevas realidades pero tomando en consideración que las normas se incorporen a las legislaciones respetando los principios tributarios naturales del derecho internacional como la neutralidad, la eficiencia, simplicidad, igualdad y flexibilidad, de éstos los más importantes el de neutralidad ya que tiene que ver con el tratamiento de exacción igualitaria —no discriminatorio— tanto para el comercio tradicional y su similar electrónico; otro principio incidente, es el de flexibilidad que prescribe que los sistemas tributarios deben ser lo suficiente adaptables a los incesantes cambios del comercio electrónico. Así mismo, otro manifiesto de aceptación casi generalizada reside en evitar la creación de nuevos impuestos o aranceles específicos que afecten al comercio electrónico, tal es el caso de la propuesta del bit tax o el click tax tratados en este trabajo de investigación, los cuales quebrantarían el principio de capacidad contributiva puesto que su aplicación está referida a la transmisión

de bits electrónicos y no distingue entre el intercambio electrónico de datos de tipo comercial de aquel no lucrativo. Concordamos plenamente con la adaptación de la normativa sobre impuesto a la renta de sociedades que tenga suficiente alcance al nuevo esquema electrónico aplicado a nuestra legislación siendo susceptible a ajustes flexibles de las normas existentes.

6. La presente investigación nos ha permitido demostrar la insuficiencia de normativa tributaria expresa con respecto a la imposición de impuesto a la renta de sociedades en materia de operaciones de comercio electrónico, aun cuando debemos advertir que la piedra angular en temas de regulación de la llamada sociedad de la información representa la *Ley de comercio electrónico, firmas y mensajes de datos* expedida en el año 2002, la cual avala el desarrollo de la contratación electrónica, reconoce la validez jurídica de la firma electrónica, los mensajes de datos y otorga seguridad y protección a sus usuarios, coherente con los principios constitucionales como la comunicación libre, incluyente por cualquier medio y forma, así como, el acceso universal a las tecnologías de información y comunicación planteadas en la Constitución del Ecuador. Creemos que con la implementación del esquema de emisión de comprobantes electrónicos para los sujetos pasivos y la obligación del uso de los servicios en la plataforma en línea del Servicio de Rentas Internas, la articulación del uso del dinero electrónico como atribución privativa por parte del Banco Central del Ecuador y la tipificación de las infracciones y delitos contra vulneración de sistemas informáticos y datos de red, se ha sentado un sólido soporte jurídico sobre el que el comercio electrónico podría desarrollarse y se ha establecido una coyuntura para que la Administración Tributaria emplee esos instrumentos e instituya procesos de control tributario sobre las operaciones electrónicas y la posterior emisión de cuerpos normativos.

7. Del estudio efectuado a la situación actual sobre el uso de las tecnologías de la comunicación y la información TIC en el Ecuador, se establece que la incidencia del comercio electrónico en la economía de nuestro país es incipiente (la participación del segmento TIC con relación producto interno bruto PIB para el año 2013 es apenas del 3,1% según el Ministerio de Telecomunicaciones), no por ello debemos dejar de ponderar la reducción del analfabetismo digital, el actual crecimiento sostenido del uso de internet (32,8% de los hogares ecuatorianos), computadores (50,10% de la población) y teléfonos inteligentes (49,83% de una población de 16'404.531) según datos del Instituto Nacional

de Estadísticas y Censos para el año 2015, además se está dando un impulso al empleo de los portales web por parte de las empresas como parte de sus planes de gestión estratégica de mercadeo para ofertar sus productos y servicios. Pese a estos hechos alentadores, en nuestro país y aún en la región, existe una brecha digital en el empleo no inclusivo de las TIC, el acceso se limita a la población que reside en las grandes ciudades, marginando a las zonas rurales debido a la falta de infraestructura básica como servicios de energía, telefonía e internet. Como corolario de lo anterior podemos concluir que hay un potencial mercado en desarrollo sobre comercio electrónico en nuestro país, pero que forma parte de las obligaciones del Estado revisar sus políticas de inversión en infraestructura de servicios de telecomunicación sobre todo dirigido a la población más necesitada, dotar de seguridad jurídica y protección a los usuarios en el marco de los negocios digitales y también la participación del sector empresarial para que se involucre en el uso de las nuevas tecnologías para ofertar al mundo sus productos y servicios con el propósito de alcanzar innovación y competitividad; es decir, se torna prioritaria una sinergia entre Estado y sector privado para encausar el desarrollo del comercio electrónico hacia un horizonte de aportación sostenida para la economía del país en donde ganemos todos.

8. El Ecuador se halla inmerso en el inevitable avance de la economía digital por lo que resulta necesario avizorar nuestra posición frente a esta problemática. De nuestra investigación se ha deducido que los países más desarrollados quienes detentan el poder económico, político y tecnológico son los precursores de los estudios, ensayos y lineamientos hasta ahora emitidos por los organismos internacionales, de los cuales además, son sus miembros activos con poder de decisión sobre las políticas que rigen el comercio electrónico a nivel mundial, es sin duda por ello que tales directivas reflejan los intereses de esos Estados o bloques del primer mundo; es decir, defienden el principio de la residencia como elemento decisor a la hora de gravar los hechos imponibles ocurridos en el comercio electrónico, frente a esta realidad los países de nuestra región se han posicionado como actores emergentes en ese concierto internacional dado que sus economías se basan en sistemas extractivos de materias primas y commodities sin que se genere valor agregado ni tecnificación a sus procesos productivos, lo cual nos ha convertido en consumidores de tecnología, bienes digitales y derechos de propiedad intelectual e industrial, de allí se deriva el hecho que en los convenios suscritos con países

desarrollados nuestra postura sea la de gravar en la fuente donde ocurre la explotación de esa cesión de derechos de intangibles, pero ese gravamen está permitido con restricción porcentual de participación en atención a la legislación interna. Las conclusiones a las que podemos confluir es la imperante necesidad de impulsar los procesos de integración Andina en aras de tener más peso como bloque regional y una mayor cota de participación política en los escenarios internacionales, la impostergable decisión de potenciar los proyectos de investigación, desarrollo e innovación ( I+D+i) locales y regionales con el objeto de redimensionar nuestro estatus de países consumidores, incrementar nuestras recaudaciones tributarias con la generación de intangibles y finalmente lograr un reparto más justo de las bases imponibles entre Estados que pugnan por extender el alcance de sus potestades tributarias entre unos y otros.

9. Se ha comprobado que frente a hechos de gran movilidad de agentes, rentas y capitales nuestras administraciones tributarias han experimentado pérdida en su capacidad de gestión y control tributario frente al comercio electrónico, ya sea por vacíos en sus normas o por el inusitado crecimiento —en volumen y complejidad— de operaciones digitales y más aún de estrategias corporativas de elusión y evasión basándose en métodos de planificación fiscal agresiva mediante la creación de estructuras organizacionales complejas que buscan trasladar sus beneficios hacia países considerados paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición. A la luz de estas nuevas realidades se ha detectado la urgente necesidad, en el caso específico de nuestra Administración Tributaria, del empleo de herramientas tecnológicas de avanzada como representan las plataformas tecnológicas que permiten incrementar el control sobre sus contribuyentes, implementación de mecanismos de identificación y rastreo de los sujetos que participan en los negocios digitales y en especial la interacción con otras autoridades tributarias con el objeto de intercambiar información cumpliendo con requerimientos de coordinación y cooperación internacional para mitigar o eliminar mecanismos de evasión y elusión. Sin perjuicio de lo dicho, debemos reconocer que nuestra Administración Tributaria representada por el Servicio de Rentas Internas ha tenido avances significativos en la modernización de su aparataje administrativo, procedimental y tecnológico haciendo ahora mismo que cuente con una mayor base de contribuyentes, cruce de información automatizado, mayores y mejores canales de información con sus contribuyentes como el

caso de la gaceta tributaria digital e innovados sistemas de recaudación y gestión de control.

### **3.2. Propuesta de posibles soluciones a los problemas que generan las operaciones de comercio electrónico en el caso ecuatoriano**

Una vez que se ha realizado un riguroso análisis sobre los estudios y tratados más recientes sobre la fiscalidad del comercio electrónico y a la claridad de los hechos de la insuficiencia de normativa tributaria relativa a operaciones digitales, no solamente en nuestro país sino a nivel internacional, es necesario plantear nuestras propuestas de posibles soluciones a los problemas que afectan actualmente al comercio electrónico y que por su constante evolución económica deberán ser objeto de permanente investigación y evaluación jurídica.

1. Partiendo de la premisa que el establecimiento permanente constituye elemento fundamental para habilitar al Estado de la fuente a gravar los beneficios empresariales de las sociedades no residentes imputables a dicho EP que opera y se ubica en dicho Estado y siendo que nuestra normativa en el último inciso del artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo 9 de su Reglamento recoge el concepto de EP según el Modelo de Convenio de la OCDE (ambiguo para los fines del comercio electrónico), es necesario redefinir su concepto o ampliar su alcance acorde a los nuevos modelos comerciales que implican que un servidor y un sitio web bajo ciertos condicionamientos como el hecho de tener presencia virtual sustancial en el Estado de la fuente donde se encuentran los clientes o consumidores de bienes y servicios digitales, uso y control de dicho equipo y software para fines de explotación comercial por parte de la sociedad extranjera, así como permanencia por un período determinado podrían configurar un establecimiento permanente; esto hace prioritario introducir a nuestra legislación los nuevos conceptos de EP, tomando en cuenta las actividades de elusión artificiosa para evitar la constitución de establecimiento permanente ya sea por medio del agente independiente o a través del abuso de la lista de excepciones.

2. Incorporar en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento conceptos básicos y fundamentales sobre la residencia de las sociedades en las relaciones internacionales de comercio electrónico, como lo es la sede de dirección efectiva para referirse al lugar desde donde se toman las decisiones estratégicas de las sociedades independiente de la residencia de los socios, en concordancia a lo estipulado de forma general en el artículo 4 de los Convenios de doble imposición suscritos por Ecuador.
3. Incorporar en la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento la definición y alcance de servicio digital y su tratamiento tributario cuando ha sido usado, consumido o explotado económicamente en el Ecuador (basándose en el principio de la fuente), como criterio jurídico de conexión objetivo. Es decir, gravar los ingresos originados por el uso o la concesión de uso de intangibles sujetos a explotación comercial, provenientes de sujetos no domiciliados que tuvieran aprovechamiento efectivo en nuestro país.
4. Planteamiento en la normativa tributaria interna sobre la aplicación de los criterios internacionales de valoración de precios de transferencia de intangibles provenientes del exterior respecto de: su naturaleza conceptual y alcance según características específicas, medición y valoración, explotación y usufructo de los intangibles en el lugar donde se crea el valor económico en función de los riesgos asumidos, reglas de deducibilidad en el lugar donde se aprovecha el intangible incluyendo los intangibles con vida útil indeterminada, opciones de valoración de intangibles en los casos de ausencia de comparables razonables de mercado, así como la alineación con las normas internacionales de contabilidad financiera NIIF en el tratamiento de intangibles.
5. El contenido y reglas de negociación de los Convenios para evitar la doble imposición entre Estados deben ser re-conceptualizados ya que dichos tratados se basan en el Modelo de Convenio de la OCDE que fue concebido en la era precedente a la digital, por eso sus conceptos resultan caducos y no alcanzan a los efectos de la dinámica operativa de la nueva economía, especialmente sobre temas de residencia, establecimiento permanente y caracterización de las rentas. La aplicación de la legislación doméstica y los Convenios de doble imposición deben generar un adecuado equilibrio entre el ejercicio de la

soberanía nacional y la cooperación internacional en el comercio electrónico. Está claro que concebir cambios en los Convenios no es posible llevarlo a cabo en forma unilateral sino al contrario en total coordinación y bajo preceptos estandarizados, consensuados y aceptados por la comunidad internacional en estos temas. La posibilidad de someterse a un instrumento multilateral integral —hard law— que regule el comercio electrónico entre los distintos Estados, aparece como un objetivo por ahora impracticable pero podría regular las pretensiones de imposición de los países sobre comercio electrónico bajo principios de equidad y eficiencia.

6. Armonizar el tratamiento tributario sobre operaciones electrónicas y cesión de software con los principios y leyes internacionales, de modo que se incluyan los preceptos actualizados y sometidos a evaluación de comportamientos pragmáticos sobre transacciones electrónicas y modelos de negocios digitales desarrollados por los organismos internacionales así como la evaluación de alternativas de imposición basado en principios de neutralidad, eficiencia y capacidad contributiva.
7. Efectuar a través de las instituciones competentes: Instituto Ecuatoriano de Normalización INEN, Ministerio de Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información, Ministro de Industrias y Productividad, Cámaras de Comercio, Servicio de Rentas Internas SRI, entre otras, estudios económicos sobre la incidencia del comercio electrónico en la economía del país y su impacto sobre el PIB interno, investigación sobre cifras estadísticas del comercio electrónico en el Ecuador, control sobre el tráfico de páginas web comerciales y su identificación fiscal obligatoria sin dejar de incentivar las actividades de comercio electrónico y fortalecer las normas de seguridad y protección para los usuarios de las redes, todo esto debido a la escasa información e investigaciones disponibles que revelen el potencial económico del comercio electrónico en nuestro país.
8. La Administración Tributaria debe asumir un rol activo y definir criterios de política fiscal con respecto al comercio electrónico, con el objeto de emitir el tratamiento tributario específico de operaciones electrónicas en nuestro país e incorporarlas en la normativa fiscal de impuesto a la renta de sociedades, el

objetivo principal sería ampliar el alcance de los hechos generadores de impuesto a la renta sobre operaciones electrónicas realizadas por no residentes que usufructúan el comercio ecuatoriano, determinar a los sujetos y nuevos responsables del impuesto, tipificar la calificación de las rentas obtenidas por medios electrónicos, considerando tales hechos como rentas de fuente ecuatoriana.

9. Los grupos multinacionales minimizan la carga tributaria a través de la planificación fiscal, lo que perjudica a gobiernos, contribuyentes, empresas y la competencia por las distorsiones inducidas por la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, por lo que es prioritario fomentar y participar activamente en el intercambio de información a través de convenios de cooperación entre administraciones tributarias, coadyuvar a los procesos de transparencia internacional, con dicho propósito es válido proponer la obligatoriedad de requerimiento de información a las empresas multinacionales o grupos económicos sobre su planificación tributaria y la revelación de los ingresos totales del grupo en base a sus estructuras organizativas transfronterizas así como el análisis de la factibilidad del pago de impuestos a nivel global y el consecuente reparto equitativo de las potestades tributarias de los Estados.
10. El apareamiento de los llamados “nuevos modelos de negocios digitales” innovan cada día figuras comerciales de intangibles nunca antes pensadas, por lo que es necesario que las Administraciones Tributarias dimensionen un nuevo enfoque acorde con el desarrollo de la era digital, para lo cual es necesario que participen coordinadamente en foros internacionales, jornadas tributarias, conferencias de alto nivel técnico con el propósito de intercambiar información específica, completa y oportuna para permitir a los gobiernos identificar rápidamente las áreas de riesgo, obtener información sobre las complejas estrategias de planificación tributaria de las empresas y proponer mecanismos de control y medidas anti elusivas. En nuestro caso es imperante fortalecer e impulsar el desarrollo del área de fiscalidad internacional específicamente en proyectos de investigación BEPS asociado al comercio electrónico.



## Bibliografía

### Libros

- Absari Rezvani, Farzad. *Computación aplicada con office 97*. México: McGraw-Hill, 1998.
- Asorey, Rubén Oscar, Fernando D García, Cristián J Billardi, y Alejandro Claudio Altamirano. *Tratado de derecho internacional tributario*. Buenos Aires, Argentina: La Ley, 2013.
- Aspis, Analía, Ileana Carla Pertusi, y Hugo Gonzalo Nieva. *Comercio electrónico: e-commerce*. Buenos Aires: Errepar, 2006.
- Borja, Rodrigo. *Enciclopedia de la política*. Cuarta edición. México, D.F: Fondo de Cultura Económica, 2012.
- Carbajo, Domingo. «Fiscalidad y comercio electrónico: Impacto de las TIC y de la globalización. El Estado de la cuestión.» *Economía Industrial*, 2001.
- Comisión Europea (Bruselas). *Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social: Comercio electrónico y fiscalidad indirecta*. Luxemburgo: Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, 1998.
- Ecuador, ed. *Buen vivir: plan nacional 2013-2017: todo el mundo mejor*. Primera edición. Quito, Ecuador: Senplades, 2013.
- García Vizcaíno, Catalina. *Derecho tributario: consideraciones económicas y jurídicas: análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia*. Buenos Aires: Depalma, 1996.
- Gómez García y otros, Juan Antonio, ed. *Legalidad y legitimidad en el estado contemporáneo*. Madrid: Dykinson, 2014.
- Hortalà i Vallvé, Joan, Franco Roccagliata, Piergiorgio Valente, y Ildefonso Tecles Montoro. *La fiscalidad del comercio electrónico*. Valencia: CISS, 2000.
- International Monetary Fund, International Monetary Fund, y Statistics Department. *Manual de Estadísticas Monetarias Y Financieras*. Washington, DC: Fondo Monetario Internacional, 2000.
- Joskowicz, José. «Historia de las Telecomunicaciones». *Instituto de Ingeniería Eléctrica, Facultad de Ingeniería, Universidad de la República Montevideo, Uruguay*, 2012.
- Lorenzetti, Ricardo Luis. *Comercio Electrónico 3*. Lima, Perú; Bogotá, Colombia: ARA Editores : Editorial Temis, 2003.
- McLure, Charles E., Giampaolo Corabi, y Charles E. McLure. *La tributación sobre el comercio electrónico--objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria*. Buenos Aires: Depalma, 2000.
- Montaño G., César. «El Ecuador frente a los problemas de la doble imposición internacional». 1998.
- Montaño Galarza, César. *Manual de derecho tributario internacional*. Quito Ecuador: Corporación Editora Nacional, 2006.
- Oecd. *Plan de Accion Contra La Erosion de La Base Imponible Y El Traslado de Beneficios*. Place of publication not identified: Organization For Economic, 2014.
- Oliver Cuello, Rafael. *Internet y tributos*. [Barcelona: J.M. Bosch, 2012.
- Organisation for Economic Co-operation and Development, ed. *Overview Taxation and electronic commerce: implementing the Ottawa taxation framework conditions*. Taxation. Paris, France: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2001.

- Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (París, Francia), y Comité de Asuntos Fiscales. *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio: versión abreviada, 22 de julio de 2010*. [Madrid]: Instituto de Estudios Fiscales, 2011.
- Ríos Granados, Gabriela, y Universidad Nacional Autónoma de México, eds. *La influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario: algunos casos de derecho comparado entre España y México*. 1. ed. Serie doctrina jurídica, no. 273. México, D.F: Universidad Nacional Autónoma de México, 2006.
- Serrano Antón, Fernando, ed. *Fiscalidad internacional*. 4a ed. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2010, ed. *Fiscalidad internacional*. 4a ed. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2010.
- Troya Jaramillo, José Vicente. *Manual de derecho tributario*. Quito, Ecuador: Cep.
- Truan Kaplan Tomás. *Sistema de Tributación Del Comercio Electrónico*. Place of publication not identified: Editorial Acad Mica Espa, 2012.
- Uckmar, Victor. *Curso de derecho tributario internacional*. Bogotá, Colombia: Editorial Temis, 2003.
- Uckmar, Victor, Alejandro C Altamirano, y Heleno Tôrres. *Impuestos sobre el comercio internacional*. Madrid: Marcial Pons, 2008.

### Libros electrónicos

- Alonso Conde, Ana Belén. *Comercio electrónico: antecedentes, fundamentos y estado actual*. Madrid, ESPAÑA: Dykinson, 2004. <http://site.ebrary.com/lib/alltitles/docDetail.action?docID=11245617>.
- Cepeda Díaz, Jorge Andrés. «Franquicia», 2009. <http://site.ebrary.com/lib/alltitles/docDetail.action?docID=10328310>.
- Muñoz Rodríguez, Roberto. *Impuesto de sociedades: tributos*. Ministerio de Educación de España, 2013. <http://www.digitaliapublishing.com/a/27732/>.
- OECD, ed. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Action 1: 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD, 2015. . «Commentary on Article 12: Concerning the Taxation of Royalties». En *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. OECD Publishing, 2015. [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2014-full-version/commentary-on-article-12-concerning-the-taxation-of-royalties\\_9789264239081-46-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2014-full-version/commentary-on-article-12-concerning-the-taxation-of-royalties_9789264239081-46-en).
- Organisation for Economic Co-operation and Development. *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias: 22 de julio de 2010*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales : OCDE, 2013. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202191-es>.
- Organisation for Economic Co-operation and Development. *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 - Informe final 2015*. Paris: OECD Publishing, 2016.
- Sosa Flores, Miguel (ed.), Flor Hernández Pérez, y Arlenis Ochoa Queija. *Comportamiento de la transferencia de tecnología en la actualidad*. Córdoba, AR: El Cid Editor, 2007. <http://site.ebrary.com/lib/uasbsp/docDetail.action?docID=10189803>.

### **Leyes y reglamentos**

- Ecuador. Código Civil, Pub. L. No. Registro Oficial Suplemento 46 (2005).
- Ecuador. Código Integral Penal, Reformado, Pub. L. No. Registro Oficial Suplemento 180 (2014).
- Ecuador. Código Orgánico de la Economía Social de los Conocimientos, Pub. L. No. Registro Oficial Suplemento 899 (2016).
- Ecuador. Código Orgánico y Financiero, Pub. L. No. Registro Oficial Suplemento 332 (2014).
- Ecuador. Código Tributario, Pub. L. No. Registro Oficial Suplemento 38 (2005)..
- Constitución de la República del Ecuador, Pub. L. No. Registro Oficial 449 (2008).
- Ecuador. Ley de comercio electrónico, firmas y mensajes de datos, Pub. L. No. 67, Registro Oficial Suplemento 557 (2002).
- Ecuador. Ley de Compañías, Pub. L. No. Registro Oficial 312 (2009).
- Ecuador. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Pub. L. No. Registro Oficial Suplemento 463 (2004).
- Ecuador. Ley Orgánica de incentivos a la producción y prevención del fraude fiscal, Pub. L. No. Suplemento del Registro Oficial 405 (2014).
- Ecuador. Reglamento para aplicación Ley de régimen tributario Interno, Pub. L. No. Registro Oficial Suplemento 209, Decreto 374 (2010).
- Nueva Ley de Telecomunicaciones, Pub. L. No. Registro Oficial 439, Tercer Suplemento, § Título I, Disposiciones Generales (2015).

### **Legislación comparada**

- «BOE.es - Documento consolidado BOE-A-2004-4527». Accedido 28 de septiembre de 2016. <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4527>.
- «Constitución Española | Senado de España». Accedido 29 de septiembre de 2016. <http://www.senado.es/web/conocersenado/normas/constitucion/index.html>.
- «DTO-100 22-SEP-2005 MINISTERIO SECRETARÍA GENERAL DE LA PRESIDENCIA - Ley Chile - Biblioteca del Congreso Nacional». Accedido 29 de septiembre de 2016. <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=242302>.
- «La Constitución de Estados Unidos con notas explicativas». Accedido 29 de septiembre de 2016. [http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:1MNkCDrKY9YJ:photos.state.gov/libraries/amgov/30145/publications-spanish/constitution\\_sp.pdf+&cd=5&hl=es&ct=clnk&gl=ec](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:1MNkCDrKY9YJ:photos.state.gov/libraries/amgov/30145/publications-spanish/constitution_sp.pdf+&cd=5&hl=es&ct=clnk&gl=ec).
- «Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades». *BOE.es - Documento consolidado BOE-A-2014-12328*. Accedido 20 de septiembre de 2016. <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>.
- «Ley General Tributaria - Agencia Tributaria». Accedido 29 de septiembre de 2016. [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Normativa/Normativa\\_tributaria\\_y\\_aduanera/Ley\\_General\\_Tributaria\\_y\\_normas\\_de\\_desarrollo\\_y\\_aplicacion/Ley\\_General\\_Tributaria/Ley\\_General\\_Tributaria.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Normativa_tributaria_y_aduanera/Ley_General_Tributaria_y_normas_de_desarrollo_y_aplicacion/Ley_General_Tributaria/Ley_General_Tributaria.shtml).
- «U.S. Code: Title 26 - INTERNAL REVENUE CODE». *LII / Legal Information Institute*. Accedido 20 de septiembre de 2016. <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>.

Wyden, Ron. «Text - S.442 - 105th Congress (1997-1998): Internet Tax Freedom Act». Legislation, 27 de octubre de 1998. <https://www.congress.gov/bill/105th-congress/senate-bill/442/text>.

### Artículos y boletines

- América Economía Intelligence. «Estudio de comercio electrónico en América Latina», 2012.
- «Arthur Cordell, “New Taxes for a New Economy”». Accedido 27 de septiembre de 2016. <http://library2.usask.ca/gic/v2n4/cordell/cordell.html>.
- «Boletín Económico de Información Comercial Española (ICE) Número 3074: “Filipinas en el siglo XXI”», 2016. <http://site.ebrary.com/lib/uasbsp/docDetail.action?docID=11230852>.
- «Características Claves entre los Sistemas de Common Law y Derecho Civil | Public private partnership». Accedido 20 de septiembre de 2016. <http://ppp.worldbank.org/public-private-partnership/es/asociaciones-publico-privadas/ley-regulacion/common-law-derecho-civil>.
- Catinot, Silvia Guadalupe, Norberto Pablo Campagnale, y Alfredo Javier Parrondo. «Comercio electrónico. La tributación y caracterización de las rentas en el Modelo de Convenio de la OCDE». *Boletín Impositivo de la DGI*, 2000. [http://www.estudiocatinot.com.ar/index.php?option=com\\_content&view=article&id=71&Itemid=793](http://www.estudiocatinot.com.ar/index.php?option=com_content&view=article&id=71&Itemid=793).
- Correa, Francisco José Nocete. «La fiscalidad internacional del comercio electrónico». *Crónica tributaria*, n.º 120 (2006): 111–136. <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2111225>.
- Cristian Óliver Lucas Mas. «Derecho Tributario Estadounidense», mayo de 2003. <http://www.lchlegal.com/publicaciones/05-quincena-fiscal-tributacion-usa-texto.pdf>.
- «Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, Gaceta Oficial 1063», 2004.
- «El Comercio Electrónico: Antecedentes, Definiciones y Sujetos». Accedido 27 de septiembre de 2016. <http://docplayer.es/5244752-El-comercio-electronico-antecedentes-definiciones-y-sujetos.html>.
- Heleno Taveira, y otros. «XXVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario». Tema II: Tributación de Intangibles. Santiago de Compostela, España, 2012.
- Jesús Santa, y Bárbara Rupérez. «Residencia fiscal y domicilio fiscal: similitudes y diferencias entre ambos conceptos y sus respectivos regímenes jurídicos». 2003, n.º 36. Accedido 30 de enero de 2017. <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=876193>.
- Naciones Unidas, y UNCTAD/IER. «Informe sobre la Economía de la Información 2015. Liberar el potencial del comercio electrónico para los países en desarrollo». Naciones Unidas, UNCTAD/IER, 2015.
- «OMC | Noticias - Discursos Roberto Azevêdo D.G. - Taller sobre el comercio electrónico organizado por el grupo MIKTA». Accedido 26 de julio de 2016. [https://www.wto.org/spanish/news\\_s/spra\\_s/spra132\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/news_s/spra_s/spra132_s.htm).
- Secretaría Nacional de la Administración Pública. *Plan de Gobierno electrónico, facilita interacción entre Gobierno y ciudadanía*. Vol. Boletín 027, 2014.

- «Tax Guides and Country Highlights | Deloitte International Tax Source». Accedido 22 de septiembre de 2016. <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>.
- «TELLEZ SOTO, Claudia. VALOR JURIDICO DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES EN EL DERECHO INTERNO. Rev. derecho (Valdivia). [on line]. dic. 1998, vol.9, no.1 [citado 29 Septiembre 2016], p.179-190. Disponible en la World Wide Web: <[http://mingaonline.uach.cl/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0718-09501998000200010&lng=es&nrm=iso](http://mingaonline.uach.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-09501998000200010&lng=es&nrm=iso)>. ISSN 0718-0950.», s. f.
- «2014 LATAM Digital Future in Focus Webinar Slides and Video - September 2014». *comScore, Inc.* Accedido 4 de agosto de 2016. <http://www.comscore.com/lat/Request/Presentations/2014/2014-LATAM-Digital-Future-in-Focus-Webinar-Slides-and-Video-September-2014>.

### Links electrónicos

- «A Framework for Global Electronic Commerce». Accedido 27 de septiembre de 2016. <https://www.w3.org/TR/NOTE-framework-970706>.
- «Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? - OECD». Accedido 9 de junio de 2016. <http://www.oecd.org/tax/treaties/arethecurrenttreatyrulesfortaxingbusinessprofitsappropriatefore-commerce.htm>.
- Censos, Instituto Nacional de Estadística y. «Tecnologías de la Información y Comunicación-TIC». Instituto Nacional de Estadística y Censos. Accedido 24 de septiembre de 2016. <http://www.ecuadorencifras.gob.ec/tecnologias-de-la-informacion-y-comunicacion-tic/>.
- «Descarga software DIMM Anexos - Servicio de Rentas Internas del Ecuador». Accedido 28 de septiembre de 2016. <http://www.sri.gob.ec/web/10138/383>.
- «Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010 | OECD READ edition». OECD iLibrary. Accedido 4 de junio de 2017. [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2010\\_9789264202191-es](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2010_9789264202191-es).
- «El desarrollo del E-Commerce en Ecuador aún no se consolida». Accedido 16 de agosto de 2016. <http://www.revistalideres.ec/lideres/comercioelectronico-ecuador-foro-pymes.html>.
- «Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions». A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce, 1998.
- «Fiscalidad Internacional - Servicio de Rentas Internas del Ecuador». Accedido 27 de septiembre de 2016. <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional1>.
- Goodlatte, Bob. «Text - H.R.235 - 114th Congress (2015-2016): Permanent Internet Tax Freedom Act». Legislation, 10 de junio de 2015. <https://www.congress.gov/bill/114th-congress/house-bill/235/text>.
- «IFRS - Official IFRS translations». Accedido 8 de junio de 2016. <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/Official-Unaccompanied-IFRS-Translations.aspx#es>.
- «Impuestos Directos». Accedido 28 de septiembre de 2016. [http://www.sii.cl/aprenda\\_sobre\\_impuestos/impuestos/imp\\_directos.htm#o2p1](http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/impuestos/imp_directos.htm#o2p1).

@observatic\_ec, #Mintelizate by. «TERRITORIOS DIGITALES». #Mintelizate by @observatic\_ec (blog). Accedido 27 de septiembre de 2016. <http://www.observatoriotic.mintel.gob.ec/territorios-digitales-2/>.

«OMC | Glosario - Guía de “la jerga de la OMC”». Accedido 27 de septiembre de 2016. [https://www.wto.org/spanish/thewto\\_s/glossary\\_s/glossary\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/thewto_s/glossary_s/glossary_s.htm).

«Tax Guides and Country Highlights | Deloitte International Tax Source». Accedido 22 de septiembre de 2016. <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>.

United States Department of the Treasury, Office of Tax Policy. «Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce», 1996. <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/internet.pdf>.

**Anexo 1. Cuadro comparativo de elementos constitutivos del Establecimiento Permanente: OCDE, NU, CAN, LRTI**

<b>Modelo OCDE</b> <b>Versión Abreviada Año 2010</b> <b>Artículo 5</b>	<b>Modelo Naciones Unidas</b> <b>Revisión Año 2011</b> <b>Artículo 5</b>	<b>Decisión 578 Comunidad Andina</b> <b>S.R.O.457 de 9-Nov-2004</b> <b>Artículo 6</b>	<b>Ley de Régimen Tributario</b> <b>Interno del Ecuador y su</b> <b>Reglamento</b>
<b>Num. 1. Definición.-</b> Lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.	<b>Num. 1. Definición.-</b> Cualquier local fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la empresa.	No encontramos definición expresa	<b>LRTI, Art. 8, Num.10.-</b> Todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas.
<b>Num 2. Lista Positiva:</b> a) las sedes de dirección; b) las sucursales; c) las oficinas; d) las fábricas; e) los talleres; y f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.	<b>Num.2. Lista Positiva:</b> a) Los centros administrativos; b) Las sucursales; c) Las oficinas; d) Las fábricas; e) Los talleres; y f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras u otros lugares de extracción de recursos naturales.	<b>Segundo inciso. Lista Positiva:</b> a) Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios; b) Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje; d) Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero; e) Una agencia o local de ventas; f) Una agencia o local de compras; g) Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos; h) Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa;	<b>Art. 9, Num. 1. RALRTI</b> a) Mantenga lugares o centros fijos de actividad económica, tales como: (I) Cualquier centro de dirección de la actividad; (II) Cualquier sucursal, agencia u oficina que actúe a nombre y por cuenta de una empresa extranjera: (III) Fábricas, talleres, bienes inmuebles u otras instalaciones análogas; (IV) Minas, yacimientos minerales, canteras, bosques, factorías y otros centros de explotación o extracción de recursos naturales; (VI) Almacenes de depósitos de mercaderías destinadas al comercio interno y no únicamente a demostración o exhibición. b) Tenga una oficina para:

			(I) La práctica de consultoría técnica, financiera o de cualquier otra naturaleza para desarrollar proyectos relacionados con contratos o convenios realizados dentro o fuera del país; y, (II) La prestación de servicios utilizables por personas que trabajan en espectáculos públicos, tales como: artistas de teatro, cine, televisión y radio, toreros, músicos, deportistas, vendedores de pasajes aéreos y de navegación marítima o de transportación para ser utilizados en el Ecuador o fuera de él.
<b>Num 3. Obras en Curso</b> Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.	<b>Num 3. Obras en Curso</b> a) Unas obras, una construcción o un proyecto de instalación o montaje o unas actividades de inspección relacionadas con ellos, pero solo cuando tales obras, proyecto o actividades continúen durante un período superior a seis meses.	<b>Art. 6. Segundo inciso. Obras en Curso</b>  c) Una obra de construcción.	<b>Art. 9, Num. 1. Reglamento</b> (V) Cualquier obra material inmueble, construcción o montaje; si su duración excede de 6 meses
<b>Num 4. Lista Negativa:</b> a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;	<b>Num 4. Lista Negativa:</b> a) El uso de instalaciones destinadas exclusivamente a almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; b) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con fines exclusivos de almacenamiento o exposición;	No se menciona nada al respecto	<b>Art. 9, Num. 3. Reglamento</b> El término "establecimiento permanente" no comprende: a) La utilización de instalaciones con el único fin de exponer bienes o mercaderías pertenecientes a la sociedad; b) El mantenimiento de un lugar con el único fin de recoger y suministrar información para la empresa; y,



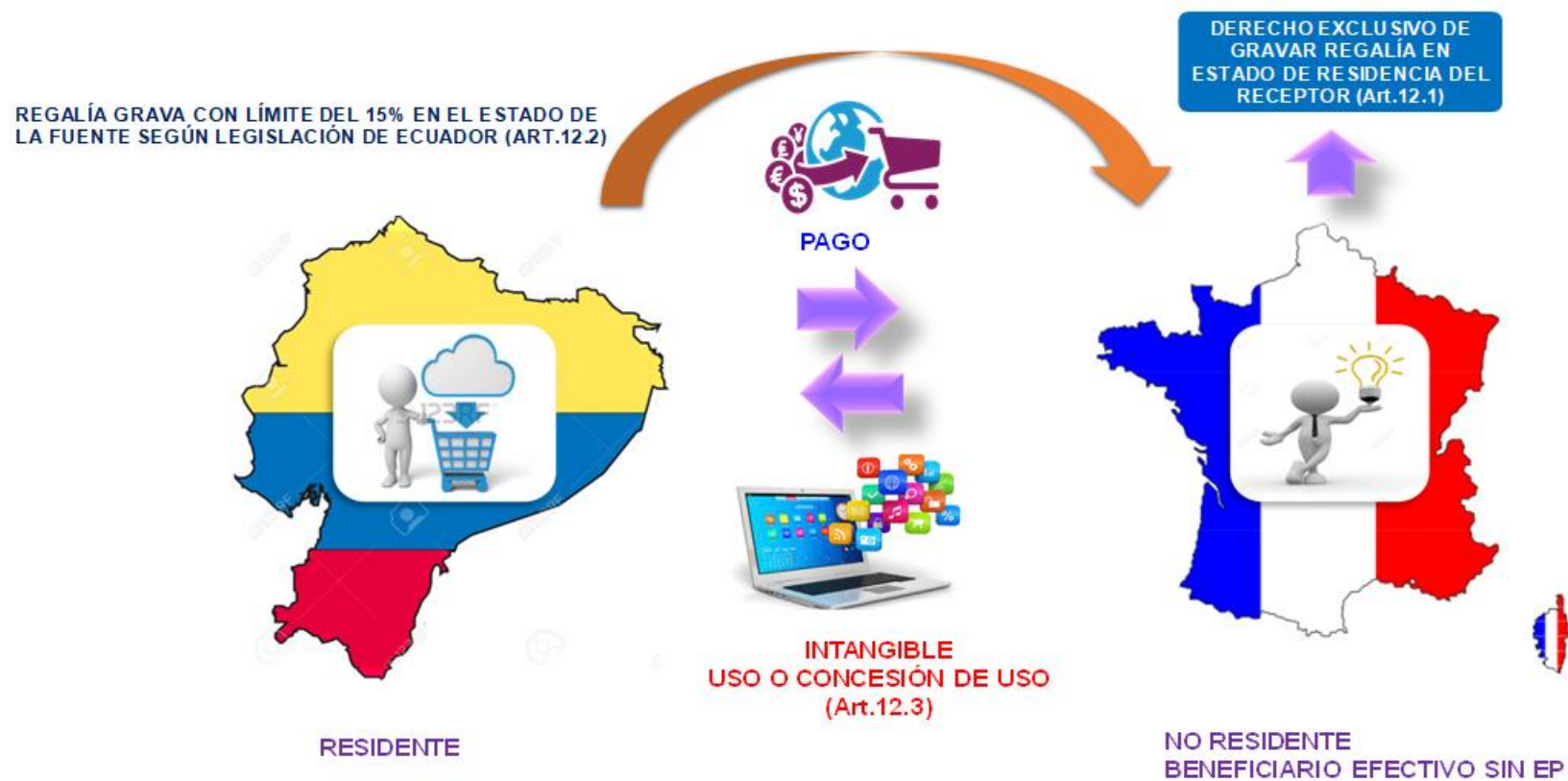
<p>c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;</p> <p>d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;</p> <p>e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;</p> <p>f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e) a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.</p>	<p>c) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el fin exclusivo de que los elabore otra empresa;</p> <p>d) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a la compra de bienes o mercancías o a la obtención de información para la empresa;</p> <p>e) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a realizar, por cuenta de la empresa, cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar;</p> <p>f) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a una combinación de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), siempre que la actividad del local fijo de negocios resultante de esa combinación sea de carácter preparatorio o auxiliar.</p>		
<p><b>Num 5. Agente dependiente:</b> No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre</p>	<p><b>Num 5. Agente dependiente:</b> No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, cuando una persona, a menos que se trate de un representante independiente al que se aplique el párrafo 7, actúe en un Estado contratante en nombre de una empresa del otro Estado contratante, se considerará</p>	<p><b>Art.6. Segundo inciso. Agente dependiente:</b> i) Un agente o representante.</p>	<p><b>Art. 9, Num. 2. Reglamento</b> No obstante lo dispuesto en el numeral 1), también se considera que una empresa extranjera tiene un establecimiento permanente en el Ecuador si cuenta con una persona o entidad que actúe por cuenta de dicha empresa y ostente o ejerza habitualmente en el país alguna actividad económica</p>

<p>de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.</p>	<p>que esa empresa tiene un establecimiento permanente en el primer Estado contratante con respecto a cualesquiera actividades que esa persona emprenda para la empresa, si esa persona:</p> <p>a) Tiene y habitualmente ejerce en ese Estado poderes para concertar contratos en nombre de la empresa, a no ser que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 que, si se ejercieran por medio de un local fijo de negocios, no harían de ese local fijo de negocios un establecimiento permanente en virtud de las disposiciones de dicho párrafo; o</p> <p>b) No tiene esos poderes pero mantiene habitualmente en el primer Estado existencias de bienes o mercancías que utiliza para entregar regularmente bienes o mercancías por cuenta de la empresa.</p>		<p>distinta de las establecidas en el numeral 3) de este artículo, en cualquiera de las siguientes formas:</p> <p>a) Con poder que la faculte para concluir contratos a nombre de la empresa o comprometer legalmente a las personas o empresas para quienes trabajan;</p> <p>b) Ligadas mediante contrato para realizar actividades económicas por cuenta de las personas o empresas para quienes trabajen;</p> <p>c) Con tenencia de mercaderías de propiedad de una empresa extranjera, destinadas a la venta en el Ecuador; y,</p> <p>d) Que pague a nombre de una empresa extranjera el valor de arrendamiento de locales, de servicios o de gastos vinculados con el desarrollo de una actividad económica.</p> <p>[...]De todas maneras, los representantes de las correspondientes empresas que utilizan los mencionados locales, deberán obtener la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes, siempre que tal utilización sea por un período superior a un mes y sin que tengan la obligación de presentar declaraciones ni de efectuar retenciones.</p>
--	---	--	---

<p><b>Num 6. Agente Independiente:</b> No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.</p>	<p><b>Num 7. Agente Independiente:</b> No se considerará que una empresa de un Estado contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante por el solo hecho de que realice en ese otro Estado operaciones comerciales por mediación de un corredor, un comisionista general o cualquier otro representante independiente, siempre que esas personas actúen en el desempeño ordinario de sus negocios. No obstante, cuando ese representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa, y entre esa empresa y el representante en sus relaciones comerciales y financieras se establezcan o impongan condiciones que difieran de las que se habría establecido entre empresas independientes, dicho representante no será considerado como representante independiente en el sentido del presente párrafo.</p>	<p>No se mencionada nada al respecto</p>	<p><b>Art. 9, Num. 3. Reglamento</b></p> <p>El término "establecimiento permanente" no comprende: c) El desarrollar actividades por medio de un corredor; comisionista general, agente, representante, distribuidor o cualquier otro mediador que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad y aun cuando, para cumplir con la Ley de Compañías, les haya sido otorgado un poder; todo ello, sin perjuicio de la responsabilidad tributaria personal de dicho corredor, comisionista general, agente, representante, distribuidor o mediador.</p>
--	---	--	--

Fuente: MOCDE-CMNU-DECISION 578 CAN-RALRTI  
Elaboración propia.

## Anexo 2. Regalías: Art.12 Convenio Ecuador-Francia para evitar la doble imposición



Fuente: Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República de Francia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta  
Elaboración propia

**Anexo 3. Convenios suscritos por Ecuador con otros países en referencia al Art.12 Regalías**

<b>Registro Oficial / Fecha</b>	<b>CDI Suscrito (País)</b>	<b>Artículo de Referencia</b>	<b>% Retención con límite en la fuente</b>	<b>Tipo de renta proveniente por uso o concesión de uso</b>	<b>Base imponible</b>
R.O.438 de 19-may-1986 (ratificación) R.O.493 de 05-ago-1986 (publicación)	Alemania	Art.12 Regalías	15%	Todos los casos de regalías comprendidos en el Art.-12.2.	Monto Bruto
R.O.235 de 04-may-1982	Argentina	---	---	---	---
R.O.286 de 16-mar-2001 (ratificación) R.O.312 de 13-abr-2004 (publicación)	Bélgica	Art. 12 Cánones	10%	Todos los casos de regalías comprendidos en el Art.-12.3.	Importe Bruto
R.O.865 de 02-feb-1988	Brasil	Art. 12 Regalías	25% - 15%	Marcas de fábrica o comercio / Todos los demás casos comprendidos en el Art.- 12.3.	Importe Bruto
R.O.484 de 31-dic-2001	Canadá	Art.12 Cánones	10% - 15%	Equipos industriales, comerciales o científicos / Todos los demás casos.	Importe Bruto
R.O.457 de 09-nov-2004	Comunidad Andina CAN (Bolivia, Colombia, Perú)	Art.9 Regalías	Grava en fuente productora de la renta. Aplica gravamen según	Marcas, patentes, licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros de similar naturaleza; derechos	---

			legislación interna sin restricción.	sobre nuevas variedades vegetales.	
R.O.189 de 14-oct-2003 (ratificación) R.O.293 de 16-mar-2004 (publicación)	Chile	Art. 12 Regalías	10% - 15%	Equipos industriales, comerciales o científicos / Todos los demás casos.	Importe Bruto
R.O.213 de 27-mar-2014	China	Art.12 Regalías	10%	Todos los casos de regalías comprendidos en el Art.-12.3.	Importe Bruto
R.O.124 de 15-nov-2013	Corea	Art. 12 Regalías	5% - 12%	Equipos industriales, comerciales o científicos / Todos los demás casos.	Importe Bruto
R.O.253 de 13-ago-1993	España	Art. 12 Cánones o Regalías	5% - 10%	Derechos de autor, obras literarias, dramática, musical o artística (excluye películas y cintas destinadas a la televisión) / Todos los casos de regalías comprendidos en el Art.- 12.5.	Importe Bruto
R.O.34 de 25-sep-1992	Francia	Art.12 Regalías	15%	Todos los casos de regalías comprendidos en el Art.-12.3.	Monto Bruto

R.O.407 de 3-mar-1990	Italia	Art.12 Regalías (Cánones)	5%	Todos los casos de regalías comprendidos en el Art.-12.3.	Importe Bruto
R.O.201 de 10-nov-2000 (ratificación) R.O.281 de 09-mar-2001 (publicación)	México	Art. 12 Regalías	10%	Todos los casos de regalías comprendidos en el Art.-12.3.	Importe Bruto
R.O.785 de 20-sep-1995	Rumanía	Art.13 Regalías	10%	Todos los casos de regalíasArt.-13.3.	Monto Bruto
R.O. 4 Edición Constitucional de 21-jun- 2017	Rusia	Art. 12 Regalías	10% - 15%	Equipos industriales, comerciales o científicos / Todos los demás casos	Importe Bruto
R.O.618 de 29-oct-2015	Singapur	Art.12 Regalías	10%	Todos los casos de regalías comprendidos en el Art.-12.3.	Importe Bruto
R.O.788 de 25-sep-1995 (ratificación) R.O.178 de 05-oct-2000 (publicación)	Suiza	Art.12 Cánones	10%	Todos los casos de regalías comprendidos en el Art.-12.3.	Importe Bruto
R.O.812 de 18-oct-2012 (ratificación) R.O.885 de 04-feb-2013 (publicación)	Uruguay	Art.12 Regalías	10% - 15%	Equipos industriales, comerciales o científicos / Todos los casos	Importe Bruto

Fuente: Servicio de Rentas Internas <sup>121</sup>  
Elaboración propia.

<sup>121</sup> «Fiscalidad Internacional - Servicio de Rentas Internas del Ecuador», accedido 27 de septiembre de 2016, <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional>.

#### Anexo 4. Nuevos modelos de negocios en la economía digital actual

i. Publicidad.- Un primer modelo ofrece contenido digital gratuito o con descuento para los usuarios a cambio de requerir la visualización de anuncios pagados; un segundo tipo es aquel que provee publicidad a través de dispositivos móviles basados en ubicación u otros factores; y uno tercero por publicidad a través de sitios web en redes sociales o plataformas a las cuales acceden comunidades de usuarios.
ii. Compra o alquiler de contenidos digitales.- Los usuarios pagan por ítem descargado, por ejemplo: libros digitales, videos, aplicaciones, juegos y música.
iii. Venta de productos virtuales.- Incluye a los minoristas en línea que podría abarcar juegos en línea con ofertas de productos gratuitos o con descuento y posteriores ofertas de contenidos adicionales.
iv. Suscripciones virtuales.- Podría incluir pagos mensuales por contenidos digitales tales como: noticias, música, transmisión de videos en vivo (streaming), igualmente podrían comprender pagos regulares por servicios de software y mantenimiento como programas anti virus, almacenamiento de datos, asistencia para operación de sistemas y los mismos pagos por el uso y acceso a internet.
v. Servicios ofertados en línea como asesorías legales, servicios financieros, consultorías, corretajes, agencias de viaje. También se pueden incluir una larga lista de servicios bajo el modelo B2B relacionados con empresas proveedoras de acceso básico a internet y que operan como intermediarias de web hosting, registros de dominios, procesamientos de pago, accesos a plataformas, etc.
vi. Licencias y tecnología.- Esta categoría podría incluir acceso a publicaciones y revistas sobre contenidos en línea de temas especializados como algoritmos, programas, sistemas operativos basados en la nube, sistemas de inteligencia artificial entre otros.
vii. Venta de datos de usuario o investigaciones de mercado personalizadas como proveedores de servicios de Internet (ISP), intermediarios de datos, empresas de análisis de datos, telemetría y datos obtenidos de fuentes no personales.
viii. Precios ocultos e indicadores de pérdidas.- Puede haber casos de negocios integrados donde los beneficios o las pérdidas pueden ser atribuibles a las operaciones en línea, pero debido a la naturaleza de la empresa, el subsidio cruzado con las operaciones físicas ocurre y es difícil separar e identificar lo que debe ser designado como "ingresos en línea", un ejemplo podría incluir la banca en línea, que se ofrece gratis, pero es subvencionado a través de otras operaciones bancarias y tasas.

Fuente: Box 4.1. Diversity of revenue models, OECD, Addressing the tax challenges of the digital economy, action 1, 2015 final report. (Traducción no autorizada)  
Elaboración propia



**Anexo 5. Análisis sobre los aspectos esenciales del impuesto sobre la renta de sociedades y el comercio electrónico. Una visión comparada**

	<b>ECUADOR</b>	<b>CHILE</b>	<b>ESPAÑA</b>	<b>ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA</b>
<b>HECHO GENERADOR</b>	Art.16.-Código Tributario: Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo Art. 17.- Calificación del hecho generador. Esencia económica sobre la forma legal	Art. 4 bis.-Código Tributario: Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponibles, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles	Art.4.-Ley del Impuesto sobre Sociedades <i>1. Constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen.</i> 2. En el régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, se entenderá por obtención de renta la imputación al contribuyente de las BI, gastos o demás partidas, de las entidades sometidas a dicho régimen.	El Internal Revenue Code IRC no manifiesta definición expresa sobre el “taxable event” La “Permanent Internet Tax Freedom Act” revisada en 2015 prescribió una moratoria permanente de impuestos al acceso de internet
<b>IDENTIFICACIÓN DEL SUJETO PASIVO</b>	Art.4.-LORTI “Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las <i>sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país</i> , que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley [...]”	Art.3.- Ley sobre Impto.Rta. Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto	Art.7.-Ley 27/2014 de Impuesto sobre Sociedades 1. Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español: <i>a) Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil. [...]</i> 2. Los contribuyentes serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con	Título 26, Subtítulo F, Capítulo 79, Párrafo 7701.- IRC. El término ‘contribuyente’ significa toda persona sujeta a algún impuesto a la renta interno <i>Una corporación organizada o creada en los Estados Unidos de Norteamérica es una corporación local y todas las demás son consideradas</i>

		sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país. Concordancia Art.8 Num.7.- Código Tributario: Se entenderá por persona, las personas naturales o <b>jurídicas</b> y los representantes	independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.	extranjerías, excepto por ciertas corporaciones que han "expatriado" desde Estados Unidos
<b>INGRESOS GRAVABLES</b>	<p>Art.37.- Ley Régimen Tributario Interno:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>•Sociedades constituidas en el Ecuador, Sucursales de sociedades extranjeras y los EP de sociedades extranjeras aplicarán tarifa del 22%. (Incluye pagos por Regalías)</li> <li>•Sociedades con participación directa o indirecta &gt; 50% que tengan socios o accionistas en PF o RMI tarifa 25%.</li> <li>•Sociedades con participación directa o indirecta &lt; 50% que tengan socios o accionistas en PF o RMI tarifa proporcional 25% y 22%</li> </ul> <p>Art. 39.- LORTI:</p> <p>Los ingresos gravables de no residentes que no sean atribuibles a EP, siempre que no tengan un porcentaje de retención específico establecido en la normativa tributaria vigente, enviados, pagados o acreditados en cuenta,</p>	<p>•Art 58.Ley sobre Impuesto a la Renta LIR</p> <p>Las PN y Sociedades no residentes, EP se aplicará el 35%</p> <p>•Tarifa de 30% sobre pagos a PN no residentes por el uso, goce o explotación de marcas, patentes, formulas sea que consistan en regalías o cualquier forma de remuneración</p>	<p>Real Decreto Legislativo 5/2004</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>•Art.24.-Rentas de los contribuyentes no residentes sin mediación de un EP tarifa del 24%</li> <li>•Rentas de los contribuyentes residentes en otro Estado que sea miembro de la Unión Europea tarifa 19%</li> <li>•Exención en pago de regalías de una Sociedad o EP español a otra Sociedad o EP residente en otro Estado de la UE</li> </ul>	<p>Título 26. Subcapítulo A, Cap.1, Sub.A. Parte II, Párrafo 11.-Tasa fija mínima de 15% para rentas impositivas de hasta US\$50.000 hasta un tope de 35% para rentas gravables que superan los US\$ 10'000.000.</p> <p>Las regalías recibidas por una corporación extranjera por el uso de propiedad dentro de Estados Unidos están sujetas al 30% , la tasa puede ser reducida bajo Convenio Fiscal</p>

	directamente, mediante compensaciones, o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, pagarán la tarifa general prevista para sociedades sobre dicho ingreso gravable (22%)			
<b>DELIMITACIÓN DE JURISDICCIÓN</b>	<p>•Art. 425 Constitución.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.</p>	<p>•Artículo 5° La soberanía reside esencialmente en la Nación [...]</p> <p>•El ejercicio de la soberanía reconoce como limitación el respeto a los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana. Es deber de los órganos del Estado respetar y promover tales derechos, garantizados por esta Constitución, así como por los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes</p>	<p>•Art 7. Ley58/2003 General Tributaria</p> <p>Fuentes del ordenamiento tributario.</p> <p>1. Los tributos se regirán:</p> <p>a) Por la Constitución.</p> <p>b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución [...]</p>	<p>•Art. 6.Sección 4.Constitución de EUA [...]</p> <p>2. Esta Constitución, y las leyes de los Estados Unidos que se expidan con arreglo a ella, y todos los tratados celebrados o que se celebren bajo la autoridad de los Estados Unidos, serán la suprema ley del país y los jueces de cada Estado estarán obligados a observarlos, a pesar de cualquier cosa en contrario que se encuentre en la Constitución o las leyes de cualquier Estado</p>

Fuente: Constitución, Código Tributario, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y Reglamento del Ecuador. Código tributario y Ley sobre Impuesto a la Renta de Chile. Constitución, Ley 27\_2014 Impuesto sobre Sociedades de España. La Constitución, "Internal Revenue Code" de los Estados Unidos de Norteamérica.  
Elaboración propia.